

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI PISA



Dipartimento di Economia e Management

Corso di Laurea Magistrale in

Consulenza Professionale alle Aziende

Tesi di Laurea

LA RAGIONERIA DAL XIX SECOLO: UN CONFRONTO TRA  
SCUOLE DI PENSIERO

Relatore:

Chiar.ma Prof.ssa Stefania Prosperi

Candidato:

Lorenzo Testai

ANNO ACCADEMICO 2013-2014



## INDICE

INTRODUZIONE .....	III
1)FASI DEL PROCESSO EVOLUTIVO DELLA RAGIONERIA .....	1
1.1 Cenni storici della ragioneria .....	1
1.2 Ragioneria nell'età moderna .....	11
1.3 Teorie estere: E.Degranges e i cinquecentisti. ....	15
2)SCUOLA LOMBARDA E SCUOLA TOSCANA.....	33
2.1 Francesco Villa.....	33
2.2 Personalismo e Francesco Marchi.....	45
2.3 Giuseppe Cerboni.....	56
2.4 L'opera fondamentale: La ragioneria Scientifica.....	75
3)SCUOLA DEL BESTA.....	83
3.1 Opera fondamentale del Besta e tramonto del personalismo contabile .....	83
3.2 Evoluzione della dottrina .....	99
3.3 Conflitto tra cerboniani e bestani: affermazione del modello bestano.....	111
4)SCUOLA DELLO ZAPPA .....	127
4.1 Il pensiero di Zappa.....	127
4.2 Conflitto tra bestani e zappiani: l'affermazione del modello zappiano .....	135
4.3 L'Economia Aziendale dopo lo Zappa.....	156
BIBLIOGRAFIA.....	163



## INTRODUZIONE

L'indagine storica assume un ruolo di straordinaria importanza, proprio per il fatto di costituire il punto di partenza per un accurata ed approfondita analisi del pensiero e della cultura ragionieristica. Le opere dei nostri grandi Maestri sono la base da cui partire per affrontare in modo completo l'analisi della nascita e dell'affermazione delle discipline contabili.

La Storia della Ragioneria sta vivendo una fase di significativa ripresa, tant'è che si nota un ritorno di interesse verso questa disciplina, anche da parte della dottrina, a lungo dimenticata dai più e coltivata solo da alcuni studiosi.

Obiettivo del presente lavoro è quello di fornire una, seppur breve, analisi delle fasi del processo evolutivo della ragioneria, fin dai tempi più antichi, fino ad arrivare ad analizzare in modo più ampio e dettagliato il periodo storico a cavallo tra il XIX e il XX secolo.

È infatti proprio tale periodo che viene considerato dagli studiosi come il momento di maggiore produzione scientifica da parte della dottrina. È proprio in quegli anni che vanno formandosi le teorie che costituiranno la base per la nascita dell'economia aziendale all'inizio del XX secolo.

All'interno della trattazione dettagliata delle teorie proposte dai grandi studiosi dell'epoca, si inserisce una valutazione attenta ed accurata del dibattito dottrinale, talvolta anche piuttosto feroce, che ha avuto luogo all'interno delle pagine della Rivista Italiana di Ragioneria (oggi Rivista Italiana di Ragioneria ed Economia Aziendale) tra i Capiscuola della Ragioneria e dell'Economia Aziendale italiana.

La Rivista è l'unica che tutt'oggi trova ancora pubblicazione, a differenza degli altri strumenti editoriali dell'epoca che, purtroppo, non hanno trovato seguito.

Tali dibattiti hanno avuto un'importanza enorme per lo sviluppo della nostra disciplina, ed è proprio da tali scontri (che talvolta ricadevano anche sul piano personale) che si è progressivamente passati da una scuola di pensiero all'altra.

Questo dibattito dottrinale, spesso feroce e dai toni forti, ha avuto come protagonisti soprattutto gli allievi diretti dei grandi Maestri, Cerboni, Besta e Zappa, che hanno per anni difeso e sostenuto le teoriche proposte dai loro diretti Maestri.

In ordine verrà analizzato all'interno del primo capitolo le fasi del processo evolutivo degli studi ragionieristici, partendo da un'analisi primordiale della nostra disciplina, fino ad arrivare al XIII secolo, dove un gruppo di studiosi francesi, capitanati e guidati da E. Degranges, propose la teorica dei cinque conti (da qui l'appellativo Cinquecontisti) che trovò, nonostante palesi incongruenze, un'applicazione quasi unanime anche all'interno del nostro paese, dove venne utilizzata per diversi anni.

Il secondo capitolo apre con la trattazione del contributo scientifico di Francesco Villa, capo della così detta Scuola Lombarda.

Villa fu senza dubbio il primo, come sostenuto da Giannessi<sup>(1)</sup>, a intravedere la necessità di allargare lo studio dalla cerchia ristretta della metodologia contabile ai principi che sovrintendono al governo economico delle aziende.

Continuando viene analizzato il fondamentale contributo critico offerto da Francesco Marchi, studioso toscano autodidatta, che seppe in modo eccezionale apportare una efficace critica alla teorica francese del Degranges e dei suoi seguaci, arrivando perfino ad ottenere l'elogio da parte dell'allora Ragioniere Generale dello Stato Giuseppe Cerboni. Il contributo offerto dal Marchi aveva come obiettivo quello di mostrare gli aspetti critici della suddetta teorica e in tale intento riuscì appieno.

A questo punto vengono analizzate le teorie proposte da Giuseppe Cerboni il quale elaborò la sua Logismografia, che applicò principalmente alle aziende pubbliche. Tale impegno del Cerboni fu premiato con l'incarico di Ragioniere Generale dello Stato.

Cerboni, uomo di grande cultura e preparazione intellettuale, percepisce il cambiamento, ed è proprio da questa percezione che elabora la logismografia. Il suo limite fu quello di vedere il mondo esterno principalmente rappresentato dalle aziende pubbliche, di cui lo Stato è la massima espressione. Anche se avverranno tentativi di applicazione della logismografia alle aziende private di varie dimensioni, con poco successo, questa invenzione illumina il secondo Ottocento e crea un grande e profondo dibattito all'interno della dottrina.

Gli studiosi si divisero in "logismografi" e "partiduplisti" contrari al metodo del Cerboni, e questa lotta aprirà la via alla teoria dei "conti a valore" del Besta, più aderente al mutato quadro economico, già proteso verso il Novecento.

---

<sup>1</sup> EGIDIO GIANNESSE, I Precursori, Pisa, 1971.

Nel terzo capitolo viene dato spazio alla Scuola di Fabio Besta, che propose la teorica dei “conti a valore” che trova la sua applicazione in sostituzione ai principi enunciati e tanto difesi da Giuseppe Cerboni e dai suoi allievi più autorevoli.

Sempre all’interno di questo capitolo viene dato spazio all’aspetto centrale del presente lavoro, che è, come già accennato in precedenza, il dibattito dottrinale avuto tra la scuola del Cerboni e quella del Besta che ebbe come conseguenza, per molti motivi, l’affermazione del modello bestano.

Il Quarto ed ultimo capitolo si sofferma sulle teorie proposte da Gino Zappa e sulla seguente nascita dell’Economia Aziendale come disciplina che racchiude all’interno tre discipline, fino ad allora considerate come autonome.

Aspetto centrale anche di questo capitolo è il dibattito tra la scuola del Besta e quella dello Zappa che ha visto la progressiva affermazione del modello zappiano.

Nell’ultima parte di quest’ultimo capitolo si analizza brevemente gli aspetti evolutivi della disciplina che si sono visti dopo l’avvento dello Zappa.

Infine, desidero ringraziare il Prof. Roberto Verona per la grande disponibilità che mi ha sempre mostrato e per aver fatto nascere in me, con le sue lezioni, una passione smisurata verso la nostra disciplina.

Un particolare e sentito ringraziamento va alla Prof.ssa Stefania Prosperi per il prezioso aiuto ed il costante sostegno che mi ha offerto durante tutta la stesura del presente lavoro.





# 1 FASI DEL PROCESSO EVOLUTIVO DELLA RAGIONERIA

## 1.1 CENNI STORICI DELLA RAGIONERIA

La conoscenza della storia ci dà la consapevolezza di chi siamo, da dove veniamo e ci aiuta, grazie alle esperienze già vissute, a tracciare la rotta per definire il nostro futuro. Queste considerazioni hanno molta importanza se riferite al processo evolutivo di una disciplina scientifica.

Molti studiosi hanno approfondito questo ramo della disciplina. Ciò è stato per loro un motivo di arricchimento culturale, che gli ha permesso di comprendere pienamente l'essenza della disciplina stessa, nonché di scoprire idee, pensieri e innovazioni che permettono loro di vivere consapevolmente nel proprio contesto scientifico e operativo e di guardare al futuro sapendo di avere delle radici.

Nel caso della ragioneria le radici sono profonde e forti, in quanto partono fin dalla notte dei tempi e le conferiscono una spiccata individualità.

Dare una definizione del termine “ragioneria” non è agevole.

Il suo significato è infatti mutato nel tempo e, ancora oggi, esso può interpretarsi in maniera più o meno restrittiva a seconda che ci si riferisca esclusivamente all'aspetto applicativo, all'aspetto teorico o entrambi.

Dal punto di vista etimologico, tale vocabolo deriva dal latino “ratio” che significa “ragione” e da cui sono scaturiti i termini di calcolo, conto, registro contabile, ragioniere ed altri ancora<sup>(2)</sup>.

Nella pratica operativa viene spesso impiegata la parola “contabilità”, anche se questa locuzione ci offre solo una visione parziale del fenomeno. La parola contabilità deriva dal francese *comptabilité*, che sottintende il concetto di responsabilità di chi gestisce denaro o valori di terzi ed è, per questo motivo, tenuto a fornire informazioni sull'attività svolta.

Poiché tale informazione veniva fornita con la presentazione di conti appositamente predisposti, si è arrivati a chiamare contabilità l'arte di redazione e di tenuta di tali conti. Tale termine è divenuto così sinonimo di ragioneria nel senso di registrazione contabile.

---

<sup>2</sup> Dal termine “ratio” deriva infatti la parola “ratiocinium” che significa calcolo, “rationes” che identifica le partite del conto, “rationalia” che sono i libri contabili, “rationarius” che è il ragioniere, ovvero colui che tiene i registri contabili.

Per registrazione contabile è da intendersi l'annotazione scritta dei fatti amministrativi: una speciale rappresentazione grafica degli eventi gestionali<sup>(3)</sup>.

Ad esser precisi l'importanza e la funzione delle registrazioni contabili va ben oltre la semplice memorizzazione di tali eventi.

A riguardo il Giannessi si è così espresso: “Le scritture hanno lo scopo di convertire la dinamica aziendale in cifre [...]. Le cifre per essere convenientemente intese, abbisognano di un lungo processo di interpretazione che è anche il mezzo con cui i risultati vengono convertiti in andamenti economici”<sup>(4)</sup>.

Le operazioni vengono codificate per poter conoscere in qualsiasi momento i fatti amministrativi avvenuti e riconoscerne i riflessi sulla combinazione produttiva.

La nostra disciplina presenta dunque sia un contenuto tecnico che uno scientifico, volto a convertire i risultati in andamenti economici.

L'aspetto dottrinale della ragioneria è tuttavia emerso solo a partire dal XIX, mentre in precedenza la ragioneria assumeva i caratteri tipici di una metodologia e, prima ancora, di un'arte contabile con interessi, solamente pratici<sup>(5)</sup>.

La ragioneria è passata poi col trascorrere dei secoli da disciplina avente contenuto meramente pratico a contenuti soprattutto teorici che l'hanno successivamente innalzata al rango di scienza.

---

<sup>3</sup> Al riguardo l'Amaduzzi chiarisce che le rilevazioni contabili in azienda possono essere di due tipi. La prima tipologia di rilevazioni è curata dalla ragioneria e concerne quelle inerenti la condotta dell'amministrazione economica dell'azienda, mentre la seconda tipologia riguarda altre rilevazioni che possono essere effettuate all'interno della combinazione produttiva per fini di ordine extra economico o che non sono collegate direttamente alla condotta amministrativa dell'azienda e delle quali la ragioneria non si occupa propriamente. AMADUZZI ALDO, *L'azienda nel suo sistema e nell'ordine delle sue rilevazioni*, Unione Tipografico-Editrice Torinese, Torino, 1953, pag.414.

<sup>4</sup> GIANNESSE EGIDIO, *Le aziende di produzione originaria*, Volume primo, *Le aziende agricole*, Colombo Cursi Editore, Pisa, 1960, pag. 743.

<sup>5</sup> Ci ricorda infatti il Giannessi che “L'arte di tenere i conti si presentava come un processo di rilevazione privo del concetto di conversione e riconversione della dinamica aziendale. La determinazione dei fatti da rilevare implicava semplicemente lo scarto dei fatti che, senza apportare alcun chiarimento, potevano appesantire il confronto delle scritture. La determinazione del numero di conti e la scelta della denominazione esatta da attribuire ai medesimi venivano intesi come problemi di forma e di ordine scritturale. La determinazione del grado di omogeneità dei fatti da iscrivere in uno stesso conto, pur essendo un problema di palpitante attualità anche nelle contabilità moderne, implicava solo una grossolana selezione del materiale disponibile effettuata con criteri di puro ordinamento contabile. La formazione di una meccanica riepilogativa e di presentazione dei risultati era ancora in fase embrionale, essendosi sviluppata più tardi, in epoca di piena maturità della partita doppia, col prevalere della metodologia contabile sulle prime rudimentali forme di rilevazione [...]. Le prime scritture furono tenute in forma semplice, senza alcun riferimento alla metodologia doppia [...]. A man mano che la materia prendeva un aspetto sempre più complesso e l'arte di tenere i conti si arricchiva del controllo bilanciante, il primitivo ordine di rilevazione si trasformava in una metodologia basata su norme elaborate e di complicata applicazione. Il periodo che segna il prevalere della metodologia contabile è molto vasto e va dall'epoca in cui ebbe inizio la trasformazione dell'arte di tenere i conti all'epoca in cui i procedimenti di rilevazione subirono l'influsso delle idee nuove, con particolare riguardo a quelle propugnate dal Cerboni e dal Besta. Ci rammenta inoltre il Giannessi che “L'arte di tenere i conti costituì il primo passo della dottrina che, innestata sul vecchio tronco della contabilità, prese successivamente il nome di ragioneria. GIANNESSE EGIDIO, *Le aziende di produzione originaria*, op. cit., pagg. 467-471

Per ciò che attiene al processo evolutivo della disciplina è particolarmente significativa la suddivisione del processo di evoluzione proposta dal Melis il quale individua 4 periodi (<sup>6</sup>).

**Suddivisione del processo di evoluzione della ragioneria secondo il Melis in base alle fonti più significative(<sup>7</sup>)**

Periodo	Epoca	Prima pubblicazione significativa del periodo
Primo periodo	Dai tempi più remoti al 1202	Questo periodo si caratterizza per la mancanza di opere.
Secondo periodo	Dal 1202 al 1494	Liber Abaci di Leonardo Fibonacci.
Terzo periodo	Dal 1494 al 1840	Summa de aritmetica, Geometria, proporzioni et proporzionalità di Luca Pacioli
Quarto periodo	Dal 1840 in poi	La contabilità applicata alle amministrazioni private e pubbliche di Francesco Villa

Il primo periodo – particolarmente esteso – va dai tempi più remoti fino al 1202 ed è caratterizzato dalla mancanza di pubblicazione e documenti rilevanti. La ragioneria consisteva sostanzialmente nell’arte di tenere i conti.

Il secondo, che va dal 1202 al 1494, ha preso avvio dal *liber abaci* di Leonardo Fibonacci. L’arte di tenere i conti getta in questa epoca le basi della contabilità moderna: a tale periodo risalgono i primi registri contabili redatti in partita doppia.

<sup>6</sup> MELIS FEDERIGO, *Storia della ragioneria. Contributo alla conoscenza e interpretazione delle fonti più significative della storia economica*, Dott. Cesare Zuffi Editore, Bologna, 1950, pagg. 17-21.

<sup>7</sup> CORONELLA STEFANO, *Compendio di storia della ragioneria*, Rirea, Roma, 2010, pag.5

Il terzo periodo è denominato *periodo della letteratura contabile* e si estende dal 1494 al 1840. Tale periodo storico comincia con il *Tractatus XI* della *Summa* di Luca Pacioli.

Il quarto, indicato come *periodo della ragioneria scientifica*, va dal 1840 in poi e ha preso avvio con il testo *La contabilità applicata alle amministrazioni private e pubbliche* di Francesco Villa.

Sostanzialmente il processo evolutivo si manifesta nei seguenti periodi:

- l'era arcaica;
- l'epoca delle antiche civiltà;
- il periodo classico;
- il medioevo;
- l'età moderna.

L'era arcaica riguarda la protostoria in cui si concretizzò lo sviluppo delle prime forme di aggregazione umana.

Nelle antiche civiltà, di origine prevalentemente orientale l'arte contabile si sviluppò e affinò, per poi svilupparsi in occidente nell'età classica ed in particolare presso i romani.

Seguì un periodo di decadenza – alto medioevo – e un periodo di ripresa – basso medioevo – che culminò con la *Summa* di Luca Pacioli.

Con l'opera del Pacioli si sono poste le basi per la nascita della ragioneria scientifica e dell'epoca contemporanea dei nostri studi.

Fin dai tempi più remoti l'uomo ha sempre sentito l'esigenza di tener conto e traccia dei fatti accaduti.

La ragioneria è coeva all'uomo, poiché appena si afferma la vita umana sorgono i primi problemi rudimentali di ragioneria.

Nell'uomo si manifestò fin da subito il bisogno di tener memoria dei propri affari, ma finché il numero di essi rimase limitato poteva riuscire a tenerne memoria senza alcuna forma di registrazione.

Quando però il numero degli affari divenne più grande tale opera di memorizzazione assumeva caratteri complessi, e fu così che l'uomo fu costretto a prendere nota di quanto accadeva allo scopo di ricordare l'essenza delle operazioni passata e di dar vita alle operazioni future.

Ovviamente, le prime annotazioni contabili erano estremamente semplici, frammentarie e sistematiche: solo dopo millenni si individuò nel conto lo strumento più adeguato.

Nella preistoria venivano invece usati strumenti diversi: insiemi di sassi o di legumi, nodi su corde di diverso colore e lunghezza, incisioni su pezzi di legno o ossa ecc..

Il Besta segnala come alcuni storici, ed in particolare il Lartet, abbiano individuato in quei solchi dei segni di numerazione <sup>(8)</sup>, mentre secondo il Melis si tratterebbe di una vera e propria forma rudimentale di conto <sup>(9)</sup>.

I periodi storici successivi condussero ad un miglioramento delle civiltà, con un miglioramento sia in ambito civile che economico. Tale progresso economico comportò un aumento della complessità dell'amministrazione e quindi di conseguenza si creò l'esigenza di forme di rilevazione maggiormente strutturate; nacquero quindi i primi inventari di tipo patrimoniale.

Con l'avvento della scrittura e delle grandi civiltà si assistette ad una maggiore precisione nella tenuta dei conti: nei secoli le registrazioni si affinarono progressivamente.

La prima civiltà che portò progressi nella contabilità e senz'altro quella dei sumeri.

I Sumeri furono capaci di creare delle città stato con un proprio patrimonio e una propria economia, il che richiese una maggiore attenzione verso la pratica contabile per tenere sotto controllo le pubbliche ricchezze.

La vita di tale popolazione era strettamente legata al tempio; i templi erano pertanto delle vere e proprie aziende operanti in svariati settori: industriale, commerciale e bancario, alle cui dipendenza lavorava la quasi totalità della popolazione.

Infatti negli scavi di Uruk – città stato del IV millennio a. C ( 3500 a. C. circa) – sono state rinvenute tavolette di argilla di epoca sumerica con delle rappresentazioni ideografico - numeriche che sono state interpretate come scritture elementari e sistematiche dell'acquisto giornaliero dei prodotti alimentari. Altre tavolette sono state ritrovate negli scavi di Jemdet-Nasr e di Ur e successivamente anche nella città di Fara.

Ai Sumeri seguirono, nel 2330 a. C. circa, gli Accadi, popolo non molto innovatore ma che riuscì ad assimilare i progressi fatti dai predecessori.

---

<sup>8</sup> BESTA FABIO La ragioneria , seconda edizione riveduta ed ampliata col concorso dei professori Vittorio Alfieri, Carlo Ghidiglia, Pietro Rigobon, Parte Prima, *Ragioneria Generale*, volume II, Casa Editrice Dottor Francesco Vallardi, Milano, ristampa 1920, pgg. 414 e segg.

<sup>9</sup> MELIS FEDERIGO, Storia della ragioneria..., op. cit., pagg 30-31.

Dopo gli Accadi si sviluppò la civiltà assiro-babilonese, 3700 anni fa circa. L'economia assiro-babilonese si caratterizzò per lo sviluppo dei commerci, della locazione dei fondi e dei beni rustici e non, delle operazioni di prestiti con interessi. Tuttavia gli strumenti di rilevazione non ebbero grande evoluzione dato che si continuò ad usare le tavolette di argilla e si continuò ad usare come logica di fondo di stampo sumerico basata sul concetto di entrate e uscite.

Non hanno invece lasciato tracce contabili significative i persiani che presero il posto di tali popolazioni nel VI secolo a.C.<sup>(10)</sup>.

Numerose tavolette di argilla sono invece state fatte risalire alla civiltà Minoica che si sviluppò nella isola di Creta tra il 3400 ed il 1220 a.C..

Del periodo egiziano sono rimaste poche tracce storiche a testimoniare l'evoluzione avvenuta, anche se vari studiosi di storia della ragioneria e di archeologia hanno dedotto la presenza anche nel periodo pre-faraonico di una rilevazione patrimoniale che si avvaleva di scritture elementari e di rendiconti. Nel periodo "faraonico" la tecnica contabile migliorò fino a ricomprendere inventari analitici e bilanci di previsione, rilevazioni sistematiche e rendiconti.

È da attribuire alla Cina e all'India un'organizzazione sociale ed amministrativa più complessa rispetto al passato ed è evidente come tale grado di perfezionamento raggiunto dall'economia di tali civiltà non sarebbe stato possibile senza un adeguato sistema contabile. Non rimane traccia storica della rilevazione contabile presso i fenici, nonostante questo popolo avesse fatto del commercio marittimo la propria attività principale.

Anche gli etruschi non hanno lasciato tracce che riguardano la nostra disciplina, anche se va tenuto presente che la loro lingua non è stata ancora interamente decifrata.

In Grecia la ragioneria si perfezionò e si sviluppò nei secoli: dalle forme più arcaiche di contabilità tipiche della dominazione aristocratica e tirannica, si giunse alle sofisticate e raffinate rilevazioni del periodo democratico.

Vale la pena rilevare che, secondo il Masi, la Grecia è stata la madre di tutte le scienze, compresa quella ragionieristica: "[...] ovunque il *logos*, cioè, come direbbe il Cerboni, il "pensiero Logismologico" greco, gettò le basi della scienza ragionieristica, creò una

---

<sup>10</sup> In merito il Masi ci ricorda che l'ingegnoso sistema contabile predisposto dai sumeri venne assimilato dai babilonesi i quali l'adottarono senza varianti significative. MASI VINCENZO, *La ragioneria nella preistoria e nell'antichità*, Tamari Editori in Bologna, Bologna, 1963, pagg.147.

gerarchia di funzioni, una serie di strumenti, una stupefacente terminologia scientifica [...]. La Grecia è stata la madre di tutte le scienze: da quelle naturalistiche a quelle filosofiche, ed è da ritenere che lo sia stata anche per la ragioneria scientifica.

Successivamente cambiò il soggetto promotore delle tecniche contabili, che fino ai greci era stata la pubblica amministrazione prevalentemente nell'ambito dello stato, ma che successivamente, proprio a partire dall'età classica divenne il privato.

Tale processo evolutivo intrapreso in ambito privato fu poi seguito anche dalla pubblica amministrazione. Infatti, l'arte di tenere i conti presso gli antichi romani risale all'epoca dei re di Roma: nelle scritture dei *Paterfamilias* erano già riportate le azioni economiche attuate nelle private gestioni.

Grazie alla documentazione diretta e alla documentazione indiretta, gli storici sono stati in grado di ricostruire il complesso contabile dei romani. Occorre distinguere i libri a carattere privato da quelli a carattere commerciale.

I principali libri a carattere commerciale erano:

- adversaria, una sorta di prima nota dove si annotavano le annotazioni di memoria in modo semplice e veloce;
- transcriptitium, una specie di libro giornale in cui si trascrivevano i fatti della prima nota;
- codex rationum, era il libro principale e aveva la forma di libro mastro;
- codex accepti et expensi, era un registro che indicava l'impegno a pagare e il diritto a esigere somme a scadenze prestabilite.

I libri di carattere privato erano invece:

- libellus familiae, dove venivano specificate le diverse categorie di beni patrimoniali;
- kalendarium, ovvero il libro delle scadenze, dove si annotava i capitali dati e presi in prestito con i relativi prestiti e le relative scadenze;
- codex accepti et expensi, analogo a quello commerciale;
- codices rationum domestica rum, libro ausiliare per i valori più importanti da tenere sotto evidenza<sup>(11)</sup>.

Analizzando i periodi storici successivi è di particolare importanza e rilevanza l'analisi del Medioevo.

---

<sup>11</sup> BESTA FABIO, La ragioneria..., volume II, op. cit., pagg. 420

Com'è noto, tradizionalmente il medioevo viene diviso in due sottoperiodi: *l'alto medioevo* va dalla caduta dell'impero romano ( 476d.C. ) fino al 100 circa, mentre il *basso medioevo* va da quest'epoca fino alla scoperta dell'America (1492).

Ai fini della corretta comprensione dello sviluppo storico della ragioneria, tuttavia, il medioevo deve essere distinto in due sottoperiodi diversi, con il XIII secolo – e il *liber abaci* del Fibonacci in particolare – come spartiacque. Infatti, mentre il primo è caratterizzato da una decadenza generalizzata delle istituzioni contabili, il secondo si contraddistingue invece per una sostanziale ripresa ed affinamento dell'arte contabile che sfociò nella invenzione della partita doppia.

Nei millenni precedenti, seppur molto lentamente, la tenuta dei conti aveva segnato dei significativi progressi, strettamente connessi all'evoluzione dell'economia e allo sviluppo del sistema economico.

Il livello raggiunto dalla tecnica contabile dei romani al momento della caduta dell'impero d'Occidente non fu più superato per molti secoli a seguire.

L'economia curtense e feudale, estremamente chiusa, portò la pratica contabile alla riduzione ai minimi termini e ciò comportò un profondo processo d'involuzione della materia amministrativa<sup>(12)</sup>.

Le rilevazioni contabili erano estremamente ridotte e limitate alle sole funzioni di controllo delle entrate e delle uscite, nonché di rendicontazione dovuta dai vari feudatari.

Occorre pertanto attendere il tardo medioevo affinché la tenuta dei conti ricominci con un percorso di miglioramento e perfezionamento, che sarebbe poi culminato con la creazione del metodo della partita doppia<sup>(13)</sup>.

È importante tener conto, però, che il medioevo non deve essere inteso e interpretato, come è stato invece in passato come un periodo completamente buio e di arretramento delle conoscenze. Se l'alto medioevo merita tale giudizio, non si può dire lo stesso per l'ultima parte del basso medioevo ovvero per il periodo che va dal XIII secolo in poi.

---

<sup>12</sup> TURCO MARIO, I procedimenti di rilevazione contabile. Le origini storiche del conto e della partita doppia, Rirea. Casa Editrice della Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale, Roma, 1999, pag.20-21

<sup>13</sup> Infatti, poiché l'economia degli stati medioevali era basata fondamentalmente sui proventi delle terre demaniali, censi, dazi, tasse, ecc., era richiesta una contabilità incentrata principalmente sul movimento del denaro e sulla redazione di conseguenti inventari. “ il bisogno doveva quindi far sorgere un metodo adatto, e questo non poteva certo essere la partita doppia, nata sul banco del mercante collo sviluppo commerciale; bensì un metodo perfezionato di partita semplice che a tali bisogni provvedesse” BRAMBILLA GIUSEPPE, *Storia della ragioneria italiana presso i popoli antichi*, Tipografia A. Boriglione, Milano, 1986, pag.20.



In questa epoca infatti cominciarono a manifestarsi significativi segni di ripresa in tutti i campi della ricerca e della conoscenza e vennero gettate le basi per lo sviluppo e la modernizzazione della civiltà che trovò poi il suo culmine con il rinascimento.

Negli anni a seguire ci furono due accadimenti che comportarono il rapido sviluppo dell'arte contabile.

Si tratta, in primo luogo, dell'introduzione della carta di cotone, di lino e di canapa, uno strumento di scrittura molto più comodo di quelli impiegati fino a quel momento.

È stato fondamentale però, oltre all'invenzione di altri supporti per la scrittura, l'introduzione in Europa della numerazione indiana grazie a Leonardo Fibonacci ed al suo *Liber abaci*, il quale consentì lo sviluppo di una nuova e agile *computisteria*<sup>(14)</sup>.

Leonardo Fibonacci da Pisa, passò molti anni all'estero, soprattutto in paesi di cultura araba. Approfittò di tali viaggi, che gli valsero addirittura il soprannome di “bighellone” da parte dei suoi conterranei, per studiare la cultura e la scienza araba, all'epoca all'avanguardia su molti fronti.

Rientrato in patria pubblicò, nel 1202, la sua opera più famosa: il *Liber abaci*, primo libro con il quale venne introdotta in Europa ed in Italia la numerazione indiana, la quale in breve tempo soppiantò quella romana, molto più limitata e meno agevole da utilizzare.

Il Fibonacci quindi, si è dimostrato un “antesignano della moderna computisteria e del calcolo mercantile in particolare”<sup>(15)</sup>.

Grazie allo sviluppo commerciale, in alcune città – tra cui primeggiano Venezia, Genova e Firenze – la pratica mercantile si sviluppò notevolmente.

La ragioneria, di conseguenza, riprese il proprio cammino di maturazione che di lì a poco avrebbe condotto alla nascita della partita doppia<sup>(16)</sup>.

---

<sup>14</sup> Riguardo alla provenienza della numerazione introdotta dal Fibonacci, è ormai generalmente accettato che essa fosse di origine indiana, benché il Fibonacci l'abbia scoperta nei paesi arabi, dove era stata a sua volta importata. ROSSI GIOVANNI, *La computisteria dei romani e l'invenzione della scrittura doppia. A proposito di una opinione dello storico G.B. Niebuhr con una lettera a sua eccellenza Gaspare Finali Senatore, già ministro del regno d'Italia*, Società Editrice Dante Alighieri, Roma, 1896

<sup>15</sup> PEZZOLI SANDRO, *Profili di storia della ragioneria*, seconda edizione, Cedam. Casa Editrice Dott. Antonio Milani, Padova, 1986.

<sup>16</sup> Al riguardo, Giovanni Rossi ricorda che le ragioni storiche dell'invenzione della scrittura doppia nei secoli XII e XIV furono nient'altro che una serie di circostanze concomitanti che interagirono fra loro: oltre alla già ricordata scoperta della carta di cotone, lino, canapa e la nascita di una nuova computisteria basata su una numerazione arabo-indiana introdotta da Leonardo Fibonacci, il Rossi rammenta anche lo sviluppo del commercio e delle invenzioni commerciali, la diffusione della cultura nei comuni, l'invenzione di un libro maestro che raccoglieva tutti i conti in un solo registro. ROSSI GIOVANNI, *La computisteria romana e l'invenzione della partita doppia...*, op. cit. pagg. 59

L'introduzione del "doppio giro" di registrazione, secondo Giovanni Rossi, sarebbe sorta quasi naturalmente: "[...] mentre nei primi originari quaderni che si fecero, dove si saranno aperti quei conti che più o meno bene si usavano anche prima, alcune partite due volte e altre una sola si registravano, secondo le maniere di scrittura naturale, si finì per trovare modo e ragione con quei conti che ora si dicono delle rendite e delle spese, di fare regolarmente di ogni somma un doppio giro, onde la scrittura divenne doppia [...]. Certo alla formula generale di *Dare-Avere* in tutti i conti e all'intestazione chiara dei conti, come si fece poi e come usiamo ora, non si giunse tutto a un tratto [...]; l'arte nuova, come tutte le cose di questo mondo, passò per gradi insensibili nella sua evoluzione. Sin che non ebbe fermate quelle forme che poi si resero durature" (<sup>17</sup>).

Sulla paternità della scrittura doppia, la dottrina economico aziendale com'è noto non si è espressa in modo univoco anche se tutti concordano sul fatto che ad inventarla furono i mercanti nel basso medioevo.

Ma la domanda che non riesce a trovare una risposta definitiva è: i mercanti di quale città per primi hanno redatto registri in partita doppia?

In merito, le opinioni divergono: Il Besta attribuisce il primato a Venezia (<sup>18</sup>), mentre il Melis alla toscana (<sup>19</sup>). Vi sono però anche rivendicazioni "documentate" che attribuiscono tale paternità a Genova o Milano. (<sup>20</sup>)

Le ragioni di questa divergenza di vedute in merito, come ci ha fatto osservare Carlo Antinori(<sup>21</sup>), è da ricercare nelle differenti basi di partenza da cui i diversi studiosi sono partiti al fine di qualificare come bilanciante una specifica scrittura contabile.

Il metodo della partita doppia è infatti un particolare procedimento di rilevazione che si basa su un insieme di "regole" prefissate. Ebbene accettando "regole" diverse si giunge a diversi risultati: "Evidentemente se si fissano regole precise per definire il metodo e si accerta che tutte siano state osservate, si sposta in avanti l'origine della P/D; se queste regole vengono

---

<sup>17</sup> ROSSI GIOVANNI, La computisteria dei romani e l'invenzione della scrittura doppia..., op. cit. pagg. 67-68

<sup>18</sup> BESTA FABIO, La ragioneria..., volume II, op. cit., pagg. 349

<sup>19</sup> MELIS FEDERIGO, Storia della ragioneria..., op. cit., pagg. 426

<sup>20</sup> I più antichi fra i numerosi registri toscani in partita doppia citati dal Melis, rinvenuti in diverse città fra cui Lucca, Firenze, Arezzo, Siena, risalirebbero addirittura alla metà del XII secolo, anche se fra gli studiosi c'è molto scetticismo ad accettare come partita doppia le registrazioni ivi effettuate.

<sup>21</sup> ANTINORI CARLO, L'origine della partita doppia, in Aa. Vv., *Contabilità e cultura aziendale*, "atti del IV convegno nazionale della Società di Storia della Ragioneria", Caserta – Real belvedere di San Leucio, 4-5 ottobre 2001, Istituti Editoriali Poligrafici Internazionali, Pisa - Roma, 2003.

annacquate o ridotte, la data di origine del metodo viene retrocessa anche di uno o più secoli<sup>(22)</sup>.

Un altro aspetto importante da considerare è il modo in cui le scritture contabili vengono esaminate. Sarebbe infatti più corretto guardarle nell'aspetto dinamico, ovvero osservare come esse si riconnettono fra loro, mentre taluni le hanno osservate solo dal punto di vista statico.

Questo ha causato delle incomprensioni. Può accadere infatti che si possa scambiare per scrittura doppia la rilevazione nel mastro di un addebitamento e di un accreditamento – per esempio merce e cassa – benché avvenuti distintamente e in tempi diversi.

Di fatto però, fino a che non si è arrivati a un legame sistematico tali scritture assumevano carattere di semplici scritture di memoria.

Anche se sul punto geografico al quale spetta il primato di aver introdotto le scritture doppie ci sono divergenze di vedute, sul periodo storico non vi sono dubbi: c'è comunanza di vedute sul fatto che i Mercanti nel medioevo abbiano cominciato a utilizzare tale sistema di scritture e a loro quindi, va attribuita la paternità del sistema bilanciante.

Il primo autore che trattò tale sistema fu Benedetto Cotrugli nel 1458, anche tale opera fu solo un manoscritto e fu pubblicata solo nel 1573 quasi ottant'anni dopo l'opera di Luca Pacioli.

A quest'ultimo quindi spetta il primato della compiuta illustrazione, mediante la diffusione a stampa, del metodo della partita doppia.

La sua *Summa de aritmetica, Geometria, proporzioni et proporzionalità*, venne pubblicata per la prima volta a Venezia nel 1494, più di cinquecento anni fa<sup>(23)</sup>.

Con tale opera si chiude il periodo medioevale e si apre il periodo della ragioneria moderna.

## **1.2 LA RAGIONERIA NELL'ETA' MODERNA**

Nei duecento anni che vanno dalla fine del quattrocento al termine del seicento si assiste ad una lenta formazione degli studi sistematici di ragioneria, con la pubblicazione di poche

---

<sup>22</sup> ANTINORI CARLO, L'origine della partita doppia, op. cit. pag. 121 e segg..

<sup>23</sup> PACIOLI LUCA, *Summa de aritmetica, Geometria, proporzioni et proporzionalità*, Paganino de Paganini, Venezia, 1494

opere, le quali peraltro costituiscono le basi su cui si fonderanno tutti i successivi studi contabili.

Gli antichi protagonisti ruotano attorno alla figura del francescano Luca Pacioli, dal benedettino Angelo Pietra al gesuita Lodovico Flori che pubblicarono a stampa le loro opere nel 1586 e nel 1636 rispettivamente.

Dobbiamo certamente evidenziare che se Benedetto Cotrugli non avesse lasciato solo manoscritta la sua opera composta nel 1463 “ Della Mercatura et del mercante perfetto”, ma l’avesse messa in stampa, sarebbe oggi considerato il primo autore di Ragioneria sistematica.

Il censimento degli autori che hanno pubblicato opere di teorizzazione sistematica dello studio contabile, le quali travalicavano i limiti del semplice studio di aritmetica mercantile, appare nella seguente tavola riassuntiva<sup>(24)</sup>.

	Autore	Opera	Anno
1	Domenico MANZONI	Quaderno doppio con suo giornale	1540
2	Bartolomeo FONTANA	Ammaestramento novo	1551
3	Alvise CASANOVA	Specchio lucidissimo	1558
4	Benedetto COTRUGLI	Della Mercatura et del mercante perfetto	1573
5	Angelo PIETRA	Indirizzo degli Economi	1586
6	Simone GRISOGONO	Il Mercante arricchito	1609
7	Antonio MOSCHETTI	Del Universal Trattato	1610
8	Matteo MAINARDI	La scrittura mercantile fatta e riordinata	1632
9	Lodovico FLORI	Trattato del modo di tenere il libro doppio domestico col suo esemplare	1636
10	Bastiano VENTURI	Scrittura conteggiante di possessioni	1655
11	Andrea ZAMBELLI	Il Ragionato o sia trattato della scrittura universale	1671

---

<sup>24</sup> AMADUZZI ANTONIO, Percorsi di ricerca tra storia della ragioneria, aziende e contabilità, dottrine e professioni, Giuffrè Editore, Milano, 2004.

Con l'opera di Andrea Zambelli (1671) si chiude il periodo più florido della ragioneria rinascimentale italiana.

Come ha rilevato il Melis, dopo il Venturi “[...] si ritornerà, ancora per due secoli, alla pura e semplice illustrazione degli istituti contabili, la quale per giunta, andrà via via impoverendosi, naturalmente e per l'intervento d'oltralpe”<sup>(25)</sup>.

Questo periodo, che il Giannessi definisce *periodo contabilista* si contraddistingue per “[...] il trionfo della metodologia sull'indagine, della forma sulla sostanza, dell'accademia sui fatti e le cose”. Prosegue l'autore ricordando che “ Le circostanze lumeggiate provocarono come naturale conseguenza, la polarizzazione dell'attenzione sulla perfettibilità del metodo ed aprirono la via alla ricerca dei metodi di registrazione sempre più astrusi e complicati”<sup>(26)</sup>.

Se, fino a questo periodo, la partita doppia all'italiana aveva colonizzato il mondo intero, con il XVIII secolo si assistette perciò ad una decadenza della medesima, non solo all'estero ma anche, e soprattutto, all'interno del nostro paese.

A favorire il decadimento degli studi contabili contribuì molto la divisione politica ed economia dell'Italia, la quale consentì l'invasione teoretica straniera ed in particolare, nella prima metà del XIX secolo, dei “cinquecentisti” francesi.

Essi, com'è noto, si contraddistinguevano per il costante sforzo rivolto verso l'estrema semplificazione della materia contabile: venivano infatti definiti in questo modo in quanto utilizzavano solo cinque conti per la tenuta della contabilità: “merci”, “cassa”, “cambiali attive”, “cambiali passive”, “perdite e profitti”.

I “cinquecentisti” più famosi sono i Degranges - Edmond – padre (inventore dei “cinque conti generali” ) e figlio. Il loro metodo, noto per l'ulteriore semplificazione dovuta all'invenzione del “Giornalmastro”, ovvero per l'unione del libro giornale e del libro mastro in un unico registro, fu pubblicato per la prima volta in Francia nel 1795 e ha avuto svariate edizioni anche in Italia<sup>(27)</sup>.

Oltre ai Degranges ( ed agli altri studiosi francesi in generale), altri studiosi d'oltralpe si distinsero per delle proposte contabili alternative e diverse alla partita doppia italiana.

---

<sup>25</sup> MELIS FEDERIGO, Storia della ragioneria..., op. cit. pag. 707.

<sup>26</sup> GIANNESSI EGIDIO, Le aziende di produzione originaria..., op. cit., pa. 471

<sup>27</sup> Il volume di Edmond Degranges padre La tenue des livres rendue facile è stato pubblicato per la prima volta a Pasrigi nel 1795. Nel 1818 le numerosissime edizioni successive furono curate dal figlio.

Fra questi si ricordano l'inglese Jones e il tedesco Maisner i quali suggerirono altre metodologie piuttosto rigorose ma basate sulla partita semplice in quanto prive del costante doppio riferimento<sup>(28)</sup>.

L'opera del Jones in Italia ebbe un discreto successo, mentre quella del Maisner rimase sconosciuta ai più. In ogni caso nessuno dei due sopracitati autori ebbe il successo che invece ebbero i Degranges.

Solo con la seconda metà dell' 'ottocento i nostri studiosi riuscirono a ridare all'Italia ruolo trainante e a confutare le teoriche straniere.

Anche se è importante sottolineare che una certa resistenza al dilagare delle teorie estere, in particolare quelle francesi, fu intentata anche nei primi decenni del secolo da parte di autorevoli studiosi, i primi fra tutti il Crippa, il D'Anastasio ed il Villa<sup>(29)</sup>.

Tuttavia, questi autori come ci ricorda Plinio Bariola non ebbero la diffusione dei Jaclot, Deplanque, Hunter, Parmetler e Queirolo. Tali autori si basavano principalmente sulla teoria dei cinque conti e godevano di una diffusione editoriale molto più capillare, e questo permetteva loro di raccogliere un maggior numero di seguaci rispetto alla partita doppia all'italiana.

Solo con le opera di Francesco Marchi <sup>(30)</sup>, le quali furono adottate in numerose scuole del regno, si avviò la riscossa italiana.

Questa intensa attività critica proseguì e si intensificò grazie al contributo di altri autorevoli autori, quali Giuseppe Cerboni, Giovanni Massa, Giovanni Rossi e lo stesso Francesco Villa solo per citare i più noti.

I procedimenti contabili proposti da questi autori erano anche talvolta innovativi ma si basavano sostanzialmente sul metodo della partita doppia, e hanno contribuito notevolmente allo sviluppo della nostra disciplina e alla nascita della ragioneria scientifica.

---

<sup>28</sup> JONES EDWARD THOMAS, *Jones's english system of book-keeping, by single or double entry in which it is impossible for an error of the most trifling amount to be passed unnoticed; calculated effectually to prevent the evils attendant on the methods so long established; and adopted to every species of trade*, R. Edward, Bristol, 1796.

MAISNER SAM.GLO., *Die kunts in drei stunden ein buchhalter zu warden*, Mauresche Bbruchhandlung, Berlin, 1803.

<sup>29</sup> D'ANASTASIO NICCOLO', *La scrittura doppia ridotta a scienza*, Niccolò Ghicli, Venezia, 1803; CRIPPA LODOVICO GIUSEPPE, *La scienza dei conti ossia l'arte di tenere i registri e compilare i bilanci di ogni azienda*, G. Bianchi e Comp., Milano, 1838-1839

<sup>30</sup> MARCHI FRANCESCO, *I cinquecentisti ovvero la ingannevole teorica che viene insegnata negli istituti tecnici del regno e fuori del regno intorno al sistema di scrittura a partita doppia, e nuovo saggio per la facile intelligenza ed applicazione di quel sistema*, Tipografia Ff. Giachetti, Prato, 1867; *Le scuole francese e italiana nello insegnamento della contabilità a scrittura completa o doppia ed a scrittura incompleta o semplice*, Tipografia Ff. Giachetti, Prato, 1868; *La scienza e l'arte della tenuta de' conti*, Tipografia Vannini, Pescia, 1870.

### 1.3 TEORIE ESTERE: E.DEGRANGES E I CINQUCONTISTI

I primi espositori del metodo bilanciante, descritti nei precedenti paragrafi, qualificano indubbiamente il metodo istituzionale.

Negli anni e nei secoli a seguire muta drasticamente lo scenario economico-politico europeo; in Italia si costituiscono le grandi monarchie assolute, mutano le esigenze economiche, prendono consistenza nuovi importanti organismi economico-amministrativi in cui la dinamica aziendale assume sovente una complessità notevolmente intensa.

Il metodo della partita semplice non riesce più a rispondere a tutte queste esigenze, si crea quindi esigenza di utilizzare il metodo bilanciante quale strumento efficace del controllo quantitativo d'azienda.

In questo modo il campo degli studi ragioneria si va ad ampliare notevolmente e comincia ad assumere carattere più complessi e sempre di maggiore importanza.

A questo punto il campo di indagine si estende oltre che alle tradizionali aziende mercantili anche a quelle di erogazione privata, trascurata per lungo tempo dagli studiosi della nostra disciplina.

Nei paragrafi precedenti è stato delineato a grandi tratti lo sviluppo storico del pensiero logismologico nelle opere degli antichi scrittori di ragioneria, accennando altresì, nel più vasto ambito della materia contabile, ai cospicui progressi compiuti dell'arte della tenuta dei libri, particolarmente nel campo delle applicazioni metodologiche<sup>(31)</sup>.

Si assistette, dopo la vasta produzione letteraria del Pacioli, del Pietra e del Flori, ad un progressivo decadimento che tenderà ad accentuarsi sul finire del secolo XVIII. I primi sintomi del declino dei nostri studi cominciarono a manifestarsi già durante il secolo XVII; a giudizio del Melis, però, tale epoca ebbe un'influenza, almeno per ciò che riguarda la nostra disciplina, più formale che sostanziale. Invece, sempre secondo il Melis, "...nella seconda metà del seicento e in tutto il settecento, essa – la ragioneria – è minata nella sostanza, e si isterilisce, abbandonandosi e trastullandosi nelle peculiarità dello studio

---

<sup>31</sup> Abbiamo rilevato come, tra l'altro, col fluire del tempo, il campo di investigazione della ragioneria si sia allargato al punto da ricomprendere oltre alle tradizionali aziende commerciali anche le molteplici classi di aziende che costituiscono il complesso panorama economico. È d'uopo ribadire che i progressi teorici non furono, e del resto non potevano esserlo, cospicui. Infatti, "se da un lato si resero più sicure le regole pratiche per l'applicazione della partita doppia nel campo dell'arte, dall'altro non si trovò, né si può dire che si tentasse neppure di cercare, la ragione scientifica dei procedimenti adottati. CECCHERELLI ALBERTO, *La logismologia*, Casa Editrice Dottor Francesco Vallardi, Milano, 1915.

dell'azienda più modesta, l'azienda domestica e familiare, senza il minimo apporto di novità anche in quella ...”(32).

Le cause di tale specifico scadimento, secondo il Poddighe, non vanno scollegate da una diffusa condizione di malessere culturale e sono da ricercarsi nella condizione politica contingente, di quasi completo asseveramento allo straniero, e nelle tristissime condizioni socio-economiche in cui trovavasi allora la penisola. Infatti “... due stati, che avevano costituito le colonne delle fortune nostre, erano in grave crisi: la repubblica veneta- esausta dalle lunghe lotte con i turchi – e il gran ducato di toscana – indebolito dal malgoverno e dall'insipienza degli ultimi regnanti, quindi sottomesso ai Lorena -; gli Spagnoli e poi anche gli Austriaci tenevano in soggezione altre importanti regioni al nord e al sud. Divisa in molti stati, sottomessa allo straniero, l'Italia non poteva avere quella vita economica intensa e grandiosa, che era stata un vanto nel basso medioevo”(33).

Come conseguenza si ebbe grosse modifiche a livello economico comportando una forte riduzione dimensionale delle combinazioni aziendali e il volume delle operazioni si ridusse progressivamente.

In questo periodo oscuro della nostra storia tutti gli stati europei, con accentuazioni diverse, si affacciano con opere di buon pregio alla ribalta ragionieristica, allo scopo di mettere in discussione le strutture portanti del cosiddetto metodo italiano, sino a pochi decenni prima altamente apprezzato e fedelmente adottato in ogni classe di aziende.

Ebbero successo più di altri, all'interno del campo della nostra disciplina, nazioni come Francia, Germania, Inghilterra, le quali approfittarono delle crisi culturali del paese e introdussero agevolmente le loro teoriche, spesso volte assai discutibili e non sempre razionali, fino a soppiantare quasi completamente quella italiana, e cioè la partita doppia spiegata alla “maniera italiana”.

“Le correnti di pensiero che, in periodi di tempo non esattamente coincidenti, ebbero la possibilità di affermarsi piuttosto saldamente nel nostro paese furono fondamentalmente due: la scuola Austriaca, dalla quale ebbe origine il cosiddetto metodo camerale ed i suoi aderenti furono perciò chiamati cameralisti, e la scuola francese, di contabilità denominata, per la particolare impostazione teorica, dei cinque conti generali; è appunto in conseguenza

---

<sup>32</sup> MELIS, *Storia della ragioneria*, op. cit. pag.714.

<sup>33</sup> MELIS, *Storia della ragioneria*, op. cit. pag.714



di ciò che ai suoi propugnatori venne in seguito attribuito il curioso appellativo di cinquecontisti”(34).

Per quanto attiene al metodo camerale, sinteticamente si può affermare che esso si colloca tra le scritture in partita semplice e si adatta in modo particolarmente efficace alla gestione, spiccatamente finanziaria, delle amministrazioni pubbliche ottocentesche.

Gli studiosi francesi compresero il funzionamento del metodo a partita doppia, recentemente importato dall'Italia, cercarono, forse prematuramente di costruirgli un adeguato fondamento teorico, arrivando a conclusioni logismologiche non sempre corrette e questo fu fondamentalmente quello che scatenò la violenta reazione di Francesco Marchi.

I concetti logismologici, embrionalmente esposti dai precursori della teoria francese, vennero opportunamente riprese da E. Degranges il quale, grazie alla sua famosa “Tenue des livres rendue facile”, riuscì, forse non con pieno merito, a divulgarli ed imporli in tutto il mondo civile(35).

Come afferma il Melis: “Degli autori stranieri nessuno ebbe tanta influenza quanta ne esercitò il Degranges con la sua scuola(36)”

Anche il Marchi, a cui la totalità degli storici della nostra disciplina riconosce il merito di aver saputo confutare efficacemente la cultura logismologica francese, nella prefazione alla sua opera fondamentale fu costretto ad ammettere, non senza una nota di rammarico, che: “...sia pure che torni in nostra vergogna, la parte teorica di essa opera- quella del Degranges padre – è norma fissa invariabile da una settantina di anni a questa parte, per i trattisti in generale della contabilità e per i professori che la insegnano nelle scuole della civile Europa. Le ragioni che favorirono il successo di tale opera francese , oltre a quelle politiche, derivano dal fatto che egli seppe dare una spiegazione molto semplicistica e semplicizzante della partita doppia in un momento in cui- da noi, più che altrove – ci si era smarriti in una moltitudine conti (37).

---

<sup>34</sup> PODDIGHE FRANCESCO, *Dai cinquecontisti a Francesco Marchi. Contributo alla conoscenza del processo formativo della logismologia*, Colombo Cursi Editore, Pisa, 1973.

<sup>35</sup> Edmondo Degranges (padre) nacque a Bordeaux nell'anno 1763 commerciante di professione pubblicò a Parigi nel 1795 la “Tenue des livres rendue facile”, che costituisce indubbiamente la sua opera più famosa giacché, fra l'altro, fu riprodotta in numerosissime edizioni che continuarono anche fino alla seconda metà del secolo decimo-nono. Unitamente al figlio fondò quella che il Marchi chiamò successivamente in maniera efficace Scuola dei cinquecontisti, naturale completamento della teorica logismologica francese così come era stata gradualmente elaborata dai menzionati precursori, la quale ebbe larga fama e numerosi seguaci anche nel nostro paese. Il Degranges , ritenuto da molti scrittori l'ideatore del giornalmastro, morì nell'anno 1818.

<sup>36</sup> MELIS, *Storia della ragioneria*, op. cit. pag.723.

<sup>37</sup> MELIS, *Storia della ragioneria*, op. cit. pag.723.

È da ritenersi infatti che l'obiettivo principale del Degranges fosse proprio quello di semplificare il sistema introducendo “cinque conti” per poter gestire le operazioni contabili. Il Degranges profondo conoscitore della dinamica dei valori aziendali, essendo riuscito ad individuare con precisione le operazioni che con maggior frequenza si verificano nell'ambito dell'azienda commerciale, sostenne vivacemente, sulla falsariga di quanti lo avevano preceduto, l'indispensabilità di adottare nella contabilità generale un numero fisso di conti, precisamente cinque, continuamente riferibili, in fase di spiegazione logismologica, alla persona che ricoprisse il ruolo di protagonista della vita dell'organismo produttivo.

IL Degranges, dopo aver consigliato la metodologia che ritiene più opportuna per l'approccio didattico, passa ad enunciare i principi che presiedono al funzionamento della doppia scritturazione a cui, secondo il suo pensiero, ci si deve sempre scrupolosamente attenere giacché essi soltanto sono in grado di porre gli interessati nella condizione di comprendere appieno il funzionamento del metodo bilanciante.

Secondo il Degranges, la teorica della partita doppia, che “... ha potuto per lungo tempo sembrare inintelligibile e confusa; poiché non poggiava sopra veruna regola fissa... ha un doppio scopo per il negoziante: il primo, di aver un conto di debito e credito con ogni persona con cui egli fa degli affari a dilazione, il secondo, di aver un conto di debito e credito per ciascuna specie di effetti che egli può ricevere e dare e per i suoi profitti e perdite<sup>(38)</sup>).

Tali conti, che sono precisamente cinque e rappresentano la struttura portante del pensiero logismologico francese, vengono chiamati dal Degranges, conti generali giacché devono essere atti a rappresentare ognuna delle cinque classi generali, che servono di mezzi di cambio al commercio. Infatti: “ il commercio avendo cinque oggetti principali, che continuamente gli servono di mezzi di cambio, cioè: 1° di mercanzie; 2° di denaro; 3° di effetti a ricevere; 4° di effetti a pagare; 5° di profitti e perdite, un negoziante che vuol vedere in conti separati quel che riceve e dà in effetti di ogni natura, come anche i suoi profitti, e le sue perdite; è obbligato ad aprire un conto ad ognuna delle cinque classi generali di tali oggetti, onde addebitarli ed accreditarli tutte le volte che riceve o somministra degli oggetti della specie per il quale il conto è aperto; ciò che gli fa vedere

---

<sup>38</sup> DEGRANGES, Tenuta dei libri resa facile, versione italiana sulla quindicesima edizione parigina, con note di Alessandro Verdinois, Tipografia del Vesuvio, Napoli, 1837.

particolarmente quelle che ha ricevuto o venduto in mercanzie, denaro, effetti a ricevere ed a pagare; e ciò che ha perduto o guadagnato”(39).

Questi conti rappresentano il negoziante di cui si tengono i libri: essi non debbono essere addebitati, o accreditati che degli oggetti della specie di cui ciascuno di essi porta il nome, e nel solo caso in cui il negoziante riceve o fornisce questi medesimi oggetti, e mai altrimenti(40).

Questa è appunto la sostanza del contenuto logismologico della teorica dei cinquecontisti che, è essenzialmente caratterizzata dalla contrapposizione dei conti intestati ai debitori e creditori aziendali, tutti naturalmente personali, ai cosiddetti conti generali, illogicamente limitati a cinque, accesi agli elementi reali del patrimonio oltre che al conto dei profitti e delle perdite, ma sempre artificiosamente ed erroneamente riferiti, in fase di spiegazione del significato delle scritturazioni, al proprietario dell’organismo produttivo(41).

Nella seconda parte del suo lavoro il Degranges fornisce alcune esempi sul modo di passar le scritture sul giornale:

- *Acquisti di merci a dilazione*: “ho comprato da Pietro 10 botti di vino rosso a 300 fr. la botte pagabili nel corrente mese... fr. 3000

In questo esempio ricevo le mercanzie comprate, per cui il conto Mercanzie generali deve essere addebitato. Poiché Pietro me le ha fornite egli deve essere accreditato. L’articolo va a giornale nel modo seguente: Mercanzie generali dare a Pietro fr. 3000.”

- *Acquisto di merci per contanti*: “Ho compra da Duprez per contanti, 12 botti di vino bianco a 200 fr. la botte... fr. 240.”

le mercanzie devono essere addebitate, e devo accreditare la cassa

---

<sup>39</sup> DEGRANGES, Tenuta dei libri resa facile, op. cit. pag.43

<sup>40</sup> DEGRANGES, Tenuta dei libri resa facile, op. cit. pag.43-44

Il Degranges ci riporta le regole collegate ai suddetti principi che non ammettono alcuna eccezione:

17. il conto di MERCANZIE GENERALI deve essere addebitato di tutte quelle che si comprano, ed accreditato di tutte quelle che si vendono.

18. il conto CASSA deve essere addebitato di tutto il denaro che si riceve, ed accreditato di tutto quello che si dà.

19. il conto di EFFETTI A RICEVERE deve essere addebitato di tutti i biglietti di questa specie che si ricevono, ed accreditato allorquando si danno, si in pagamento, sia allorché si negoziano, o dopo aver ricevuto l’ammontare alla scadenza.

20. il conto di EFFETTI A PAGARE deve essere accreditato di tutti i biglietti che si firmano, e danno in pagamento; ed addebitato allorché si ricevono, dopo averne pagato l’ammontare alla relativa scadenza, o in qualunque altro caso che sia.

21. il conto di PROFITTI E PERDITE deve essere addebitato di tutte le perdite che si soffrono, ed accreditato di tutti i profitti che si fanno.

DEGRANGES, Tenuta dei libri resa facile, op. cit. pag.46-47

<sup>41</sup> PODDIGHE FRANCESCO, Dai cinquecontisti a Francesco Marchi, op. cit. pagg 88-89

- *Acquisto di merci mediante accettazione cambiaria, e sostenimento dei relativi oneri accessori* : “Jacob di Montalbano ha spedito al mio indirizzo, per mio ordine e conto, una balla contenente 10 pezze di panno di vari colori, dell’insieme di 198 metri, alla ragione di fr. 20 il metro, a 3960 fr. ed ha tratto una cambiale sopra di me di simil somma il primo marzo, la qual cambiale io ho accettata... fr. 3960

*Il conto mercanzie generali deve essere addebitato del loro valore più le spese in tutto a fr. 4060. Dunque il conto effetti a pagare deve esser accreditato. Io sborso 100 fr. per le spese e dunque la cassa deve averne credito”*

- *Vendita di merci con concessione di abbuono*: “ho venduto a Pietro 30 botti di vino a 440 franchi la botte, che egli m’ha pagato in contanti, sotto lo sconto del 3%... fr. 13200.

Io vendo delle mercanzie dunque il conto mercanzie deve essere accreditato del loro valore. Il compratore ottiene uno sconto del 3 per cento e mi da il resto in denaro. Il conto cassa deve essere addebitato del denaro che ricevo e quello di profitti e perdite dello sconto.”

- *Estinzione di debito cambiario con ottenimento di abbuono*: “ho preso il mio biglietto di 9000 franchi, ordine Dumpy, e ne ho pagato il valore sotto la deduzione di uno sconto del 3 per cento. Il conto effetti a pagare deve essere addebitato, e la cassa e i profitti e perdite devono essere accreditati.”

- *Estinzione di un debito di fornitura*: “Ho pagato 3000 fr. a Pietro, per importo delle mercanzie vendutemi il primo gennaio. Pietro riceve dunque deve essere addebitato, io gli do denaro dunque la cassa deve aver credito.”

I principi logismologici caldeggiati da Degranges ebbero, forse immeritatamente, una risonanza vastissima.

Numerosi furono infatti gli studiosi di problemi contabili , sia in Francia che in Italia che senza il necessario impegno critico accentarono e divulgarono la sua teorica.

Fra questi ebbe modo di distinguersi Edmondo Degranges (figlio) il quale, pur senza apportare sostanziali innovazioni al sistema dottrinale paterno, contribuì in maniera determinante, con appassionata opera di propaganda, alla definitiva affermazione del pensiero logismologico francese.

Dopo aver esaltato l’opera del padre egli sostenne che tutte le difficoltà insite nelle applicazioni della partita doppia alla dinamica degli organismi produttivi si sarebbero agevolmente superate se si fosse tenuto sempre presente che la disciplina ragionieristica si

fonda , in maniera incontrovertibile, su di un unico principio e su di un'unica finzione:" ...il principio: addebitare il conto che riceve ed accreditare il conto che da; la finzione: il Negoziante di cui si tengono i libri è rappresentato dai conti generali di Mercanzie, cassa, effetti a ricevere, effetti a pagare e perdite e profitti.

In Francia i più noti seguaci ed imitatori del Degranges furono il Jaclot, il Deplanque, il Guilbault, il Lefevre, il Lemoine De La Guerche ed altri, i quali, a giudizio del Besta:"... hanno nociuto ai maestri, perché, dimenticando la suddivisione dei conti generale da essi suggerita, limitarono addirittura a cinque i conti non accesi ai corrispondenti, salvo poi, s'intende, a non seguire nella pratica le teoriche svolte."(<sup>42</sup>)

Secondo il Poddighe, l'opinione del Besta seppur autorevole è forse troppo severa, poiché ritiene che il contributo dei seguaci del Degranges sia stato più formale che sostanziale ma gli riconosce il merito di aver dato impulso pratico alla nostra disciplina dopo un periodo di decadimento(<sup>43</sup>).

La teorica francese esposta dinanzi nei suoi tratti essenziali è meritevole di ampia confutazione. Il Ceccherelli si esprime in tal senso : “ non è difficile dimostrare e gravi errori in cui incorsero gli autori francesi nel formulare la loro teoria, e stabilire che questa riposa su concetti falsi e falsamente interpretati”(<sup>44</sup>).

Tali errori, che soltanto il poderoso apporto dottrinario del Besta riuscirà in seguito a cancellare, non è l'unico riscontrabile nella teorica francese. Devono essere parimenti errati gli altri principi su cui si fonda l'impostazione logismologica dei cinquecontisti.

Il ritenere alcuni conti, quali soprattutto quelli accesi alle *mercanzie generali*, alla *cassa*, agli *effetti a ricevere*, agli *effetti a pagare*, ai *profitti e perdite*, come assolutamente indispensabili per la corretta applicazione della metodologia a partita doppia all'ambito aziendale, non può non considerarsi del tutto illogico giacché, tra l'altro, la maggior parte dei cinquecontisti nelle loro esemplificazioni, non riusciva a servirsi, in fase di quantificazione delle operazioni aziendali, di un numero di conti decisamente superiore a quello fisso e immutabile tanto caldeggiato dai propugnatori della teorica francese.

Tale principio, infatti: “...non risponde né ad una necessità, e neppure può considerarsi un principio di classificazione poiché i cinque conti indicati non sono poi così indispensabili

---

<sup>42</sup> BESTA FABIO, La ragioneria..., volume II, op. cit., pagg. 366

<sup>43</sup> PODDIGHE FRANCESCO, Dai cinquecontisti a Francesco Marchi, op. cit. pagg 96

<sup>44</sup> CECCHERELLI, Logismologia, op. cit. pag.85

come sembrano ritenerli i cinquecontisti e appaiono tali soltanto limitando lo studio a particolari aziende”(45).

Allo stesso modo inaccettabile risulta il principio logismologico che portava ritenere i cinque conti generali come rappresentativi del proprietario e delle sue ragioni, dato che accreditare o addebitare uno di quei conti avrebbe dovuto significare addebitare o accreditare il proprietario stesso.

Appare evidente, infatti, e ciò lo sarà maggiormente con l'avvento del Marchi e del Cerboni, che taluni degli anzidetti conti non potevano non essere riferiti, in fase di spiegazione logismologica, alla figura dei consegnatari dei beni aziendali, del tutto trascurata dai sostenitori della teorica francese impegnati soltanto ad esaltare ingiustificatamente la figura del soggetto preposto alle scelte produttive.

I concetti logismologici espressi dai cinquecontisti, e cioè numero di conti rigidamente ed illogicamente prefissato, suddivisione assolutamente inaccettabile dei conti in particolare, intestati ai creditori ed ai debitori aziendali, e generali, accesi, com'è noto, alla cassa, alle mercanzie generali, agli effetti a pagare, agli effetti a ricevere ed alle perdite e profitti, costante ed esclusivo riferimento dei suddetti conti generali al soggetto aziendale, non potevano non condurre ad una distorsione, in non pochi casi marcatamente intensa, del ragionamento contabile atto a chiarire il significato delle scritturazioni in partita doppia. Pertanto, era inevitabile che prima o poi la materia logismologica così come era stata elaborata dai cinquecontisti, ed in particolare dai Degranges fosse assoggettata alla giusta critica dei cultori della nostra disciplina.

Infatti come osserva il Besta:” è duro ammettere che il negoziante, quando accetta una tratta altrui e accredita il conto dei debiti cambiari, accrediti proprio se stesso; e che quando riscuote una somma e la pone in dare del conto cassa addebiti proprio se stesso in quanto è proprietario(46).

Le critiche rivolte alla teorica francese sono fondate. Tuttavia spetta la Marchi il merito di aver saputo criticare efficacemente, in un periodo di grande crisi delle istituzioni contabili del nostro paese, la teorica dei cinquecontisti e di aver altresì contribuito a creare le basi per la costruzione della teoria personalistica italiana.

---

<sup>45</sup> CECCHERELLI, Logismologia, op. cit. pag.85

<sup>46</sup> BESTA FABIO, La ragioneria..., volume II, op. cit., pagg 386

Nonostante le molte critiche mosse verso le teoriche francesi, e l'indubbia validità delle stesse, è doveroso rilevare che, taluni studiosi riconoscono una qualche utilità al movimento di pensiero dei cinquecontisti.

Secondo il Melis, il maggior merito dei cinquecontisti consiste nell'aver saputo contrarre: "...il numero eccessivo di conti – che, secondo la pessima usanza, aggravatasi nel settecento, veniva aperta al mastro – conferendo alla partita doppia il carattere di scrittura complessiva o complessa"<sup>(47)</sup>.

Un altro merito di grande importanza è collegato agli effetti di stimolo che la loro teorica produsse sicuramente nel nostro paese, contribuendo a interrompere il grave e perdurante assopimento in cui giaceva la ragioneria italiana.

Tale teorica ebbe infine il merito di fecondare l'idea del *giornalmastro* nella mente del Degranges; la elaborazione di un siffatto strumento contabile, nonostante alcuni contrasti in materia, è infatti secondo l'autorevole giudizio del Besta, da attribuirsi senz'altro a lui<sup>(48)</sup>.

Molti studiosi della nostra disciplina, nel secolo scorso hanno cercato di individuare le ragioni ed i motivi di fondo che spinsero i cinquecontisti alla formazione della loro teorica.

Secondo il Besta, che profuse gran parte del suo impegno scientifico nello studio della genesi e del successivo sviluppo della materia logismologica nel tempo, il motivo fondamentale di un tale atteggiamento di pensiero è da ricercarsi nel fatto che i suoi sostenitori limitarono l'indagine alla piccola azienda commerciale. Secondo il Maestro non ci si deve dimenticare infatti che, "... chi formulò e divulgò tale teorica considerava le sole scritture di aziende semplici direttamente amministrate dal proprietario e si può scommettere che quando riguardavano i conti di cassa, di mercanzie, agli effetti come accesi al negoziante, badavano principalmente a questo, e che in fatto esso riceveva e dava altrui denaro, le mercanzie, gli effetti, fungeva insomma da consegnatario"<sup>(49)</sup>.

Un altro aspetto importante è rappresentato dalle concezioni filosofiche in atto che vedevano nel proprietario dell'organismo produttivo l'unica figura aziendale di rilievo, al quale peraltro si doveva fare costante riferimento in fase di spiegazione logismologica.

Secondo il Poddighe, tale tecnica alla fine dei conti non ha apportato grandi contenuti: "Tuttavia lo studio attento e scrupoloso della teorica francese ci ha convinti che essa non ha

---

<sup>47</sup> MELIS, *Storia della ragioneria*, op. cit. pag 724

<sup>48</sup> BESTA FABIO, *La ragioneria...*, volume II, op. cit., pagg 417

<sup>49</sup> BESTA FABIO, *La ragioneria...*, volume II, op. cit., pagg 417

rappresentato un rilevante momento di progresso rispetto alle precedenti concezioni logismologiche. A ben vedere essa si è avvalsa sostanzialmente della primigenia classificazione dei conti, quella dovuta al Pacioli e non incisivamente modificata dai suoi successori, in conti reali e conti personali, con l'unica differenza, invero più formale che sostanziale, rappresenta rata dal fatto che i conti reali ed il conto dei profitti e delle perdite, chiamati generali e riferiti al proprietario, vengono ridotti a cinque, mentre i conti di persone, riferiti ai corrispondenti, vengono chiamati conti particolari<sup>(50)</sup>.

Nonostante gli errori e le lacune illustrate la teorica francese fu adottata per molto tempo sia in Francia che in Italia.

Infatti, è di particolare importanza notare il fatto che i nostri studiosi hanno avuto reazioni più o meno critiche nel corso degli anni successivi.

Dopo un lungo periodo di decadenza dei nostri studi assistiamo infatti ad una sensibile ripresa a partire dai primi quarant'anni del XIX secolo .

Per effetto della penetrazione e conseguente diffusione delle teoriche straniere, in particolare quella dovuta all'inglese Jones, alla scuola austriaca dei cameralisti ed a quella francese dei cinquecontisti, si verifica un movimento critico di pensiero che, tende alla demolizione delle su dette teoriche.

Tale reazione assunse, inizialmente, toni moderatamente evolutivi; col progredire del tempo fu tale da confutare completamente le teoriche straniere.

Le opere di questo periodo non si limitano, contrariamente a quanto succedeva nel periodo di dominio francese, a riportare essenzialmente le regole pratiche dei metodi contabili in uso e le relative applicazioni metodologiche: da esse, infatti, traspare lo sforzo dell'autore a trarre validi principi generali ed utili uniformità, allo scopo di contribuire, in qualche misura, alla elevazione della materia contabile al rango di scienza<sup>(51)</sup>.

Con la moltiplicazione delle pubblicazioni e dell'interesse per la nostra disciplina aumentano le classificazioni e le definizioni mentre tutti i concetti, particolarmente quelli di

---

<sup>50</sup> PODDIGHE FRANCESCO, Dai cinquecontisti a Francesco Marchi, op. cit. pagg . 105

<sup>51</sup> È molto interessante il parere autorevole dell'Alfieri circa il più rigoroso atteggiamento assunto dai nostri studiosi in questo periodo: "... ormai gli scrittori di ragioneria tendono ad investigare i principi dai quali le regole dovrebbero scaturire. Nelle loro opere la regolistica e la casistica sono sottoposte alla filosofia. Anche le norme di onestà, prudenza, solerzia, ecc. che erano associate a quelle strettamente contabili, sono presentate come canoni di retta e oculata amministrazione. Compariscono, e, in progresso di tempo si moltiplicano, nei libri di ragioneria, le classificazioni e le definizioni, classificazioni di beni, di fatti aziendali, di aziende, ecc." VITTORIO ALFIERI, *Le regole, le classificazioni ed i concetti filosofici nelle opere italiane di ragioneria*, in *Rivista italiana di ragioneria*, Roma, marzo 1918, pag 64



diretta derivazione straniera, vengono sottoposti ad una intensa e costruttiva critica. La parte teorica della materia comincia ad assumere quindi , gradatamente, una fisionomia maggiormente definita<sup>(52)</sup>.

È stato inevitabile quindi che nel progresso generale dei nostri studi anche la materia logismologica venisse sottoposta a cospicue rielaborazioni.

Tale sistemazione del pensiero logismologico seppure incompleta e per molti motivi disorganica, non poteva non rappresentare un importante contributo di avvio importante per la costruzione di una razionale teorica del conto.

In proposito la dottrina è quasi unanime nell'indicare principalmente in Niccolò D'Anastasio, Lodovico Giuseppe Crippa e Francesco Villa, gli autori che, all'inizio del secolo, contribuirono maggiormente allo sviluppo della logismologia, e quindi all'inversione della pericolosa tendenza in atto.

Niccolò D'Anastasio segna definitivamente, secondo il giudizio del Brambilla, "... il limite fra la vecchia che muore e la nuova ragioneria che sorge"<sup>(53)</sup>.

Quest'ultimo, premessa l'esauriente illustrazione dei principi basilari del metodo bilanciante, cercò anche di formulare una teorica del conto che, a giudizio del Ceccherelli, "... se non aveva altri pregi possedeva per lo meno quello della originalità"<sup>(54)</sup>. Infatti le innovazioni apportate sono più di stampo terminologico che sostanziale, infatti egli suole definire curiosamente *mosse* i fatti di gestione, mentre i conti vengono denominati *luoghi o depositi*.

Da molti il D'Anastasio è riconosciuto come un precursore del metodo logismografico ideato dal Cerboni.

A giudizio del Ceccherelli egli percorre, infatti, nel campo della logismologia, "... l'enunciazione di un principio che applicato alla pratica della scrittura condurrà alla formazione della Logismografia Cerboniana"<sup>(55)</sup>.

---

<sup>52</sup> Altro elemento significativo del risveglio degli studi è rappresentato dalla comparsa delle prime opere di carattere storico, le quali hanno avuto un'importanza non trascurabile nel campo della nostra disciplina. Secondo il Melis tali opere, pur modeste sul piano scientifico: "ebbero la loro influenza e furono d'avviso a coloro che intendevano di elaborare e fondare su basi salde le proprie teoriche" MELIS, Storia della ragioneria, op. cit. pag. 729

<sup>53</sup> Brambilla, Storia della ragioneria, op. cit. pag. 35

Niccolò D'Anastasio, di origine veneziana, si impose all'attenzione dei nostri studiosi con la "Scrittura doppia ridotta scienza", pubblicata a Venezia nell'anno 1803, nella quale l'autore cerca, senza peraltro riuscirvi, di conferire portata scientifica alla disciplina ragionieristica.

<sup>54</sup> CECCHERELLI, Logismologia, op. cit. pag. 94

<sup>55</sup> CECCHERELLI, Logismologia, op. cit. pag.90

Per il Besta, che è invece di diverso parere, nelle opere del D'Anastasio possono essere ritrovati, seppure in termini del tutto embrionali, i principi che condurranno successivamente alla formazione della cosiddetta teorica economica del conto (<sup>56</sup>).

È difficile dire quale delle due correnti di pensiero possa considerarsi maggiormente fondata. Il Poddighe in merito si esprime in tal senso: “ tuttavia riteniamo di non essere in errore affermando che nell'opera del D'Anastasio sono contenuti, in termini necessariamente approssimativi ed incerti, i primi sintomi di quelli che saranno in seguito, relativamente alla Logismologia, i due fondamentali ed opposti indirizzi dottrinali: il *personalismo* ed il *positivismo*”(<sup>57</sup>).

I principi Logismologici espressi in termini incompleti e disorganici dal D'Anastasio trovano adeguati sviluppi nell'opera di Lodovico Giuseppe Crippa (<sup>58</sup>), ove egli “ ... enuncia concetti mai prima di lui accennati in Italia, e che nei riguardi della Logismologia, tiene un posto importantissimo potendosi considerare come quella che segna l'inizio della teorica economica del conto”(<sup>59</sup>).

Secondo il Crippa, l'arte contabile, opportunamente adattata alle esigenze degli svariati organismi produttivi, ha il compito fondamentale di “... rilevare le cose ed i valori di ciascuna (azienda), e lo occorrenze e modificazioni relativa, per concretarne e dimostrarne i risultati in relazione agli interessi naturali ed immediati della ragione proprietaria di esse cose e valori”(<sup>60</sup>).

Definita l'arte contabile, precisate le sue peculiari finalità dimostrative ed impostata la problematica logismologica, il Crippa, in relazione a queste premesse opera una classificazione dei conti distinguendoli in due gruppi: cioè conti accesi all'oggetto dell'azienda e conti accesi al suo soggetto. I primi comprendono conti reali e conti

---

<sup>56</sup> BESTA FABIO, *La ragioneria...*, volume II, op. cit., pagg. 395

<sup>57</sup> PODDIGHE FRANCESCO, *Dai cinquecontisti a Francesco Marchi*, op. cit. pagg. 110

Per quanto attiene al processo formativo ed evolutivo della teoria personalistica italiana è importante ricordare il pensiero di Giannessi quando afferma che essa “ ...non sorse, come abitualmente si crede, per opera esclusiva del Cerboni, ma per graduale evoluzione di idee precedenti, alle quali – anche se queste non hanno gli aspetti e la portata della dottrina Cerboniana – deve essere obiettivamente riconosciuto un carattere formativo nei confronti del sistema della personificazione dei conti, affermatosi con il Cerboni e la sua scuola” GIANNESSI, *Precursori*, op. cit. pag. 44

<sup>58</sup> Lodovico Giuseppe Crippa nacque a Milano agli inizi del secolo XIX e fu capo dipartimento presso la IR Contabilità Centrale Lombarda.

La sua prima pubblicazione risale all'anno 1834 e si intitola “ Dell'arte di tenere i libri di ragione detta volgarmente scrittura doppia”. Successivamente e precisamente nell'anno 1838 egli mandò alle stampe la sua opera più significativa: “ La scienza dei conti ossia l'arte di tenere i registri e di compilare i bilanci di ogni azienda”.

<sup>59</sup> CECCHERELLI, *Logismologia*, op. cit. pag.94

<sup>60</sup> LODOVICO GIUSEPPE CRIPPA, *La scienza dei conti, ossia l'arte di tenere i registri e compilare i bilanci di ogni azienda*, Milano, Bianchi, 1938, pag. 3.

personali, cioè conti delle materie e dei debiti e crediti; i secondi si riferiscono ai conti della “ragione proprietaria” : fra le due categorie sussiste evidentemente un reciproco bilancio.

Con questi brevi ma importantissimi accenni si intuisce l'importanza dell'opera del Crippa in ordine al processo formativo ed evolutivo del pensiero logismologico nel tempo.

Ciò che appare particolarmente significativo notare è la preveggenza avuta rispetto alla concezione economica del conto, giacché egli, ripetutamente, fa risaltare il fatto che il conto ha lo scopo preminente di evidenziare il valore degli oggetti che rappresenta e le successive modificazioni, in termini di aumenti e diminuzioni.

Nonostante tali singolari intuizioni, che assumono un particolare rilievo se si tiene conto del tempo in cui il Crippa operò, va osservato che egli non riesce a apportare a compimento la teorica in relazione ai principi fondamentali così correttamente enunciati<sup>(61)</sup>.

Tali brillanti premesse, non gli consentono però di trovare una valida spiegazione circa il significato delle voci “Dare” e “Avere”, per cui egli si trova costretto a sostituirle impropriamente con le voci “carico” e “scarico”, per i conti intestati ai beni, e “Debito” e “Credito” per i conti accesi alle persone.

Infine quando cerca di trarre valide generalizzazioni cade in frequenti contraddizioni.

Dette contraddizioni però, tenendo conto anche del periodo storico in cui egli si pronunciò, non possono inficiare il valido contributo apportato alla formazione della logismologia ed in particolare alla costituzione della teorica economica del conto.

L'ultimo studioso del periodo, che è fra tutti sicuramente il più rappresentativo, a cui spetta il merito di aver assunto una posizione dottrinale autonoma rispetto alle teoriche straniere, è stato Francesco Villa, ritenuto da molti il fondatore di una vera e propria scuola italiana chiamata in seguito “Scuola lombarda”<sup>(62)</sup>.

---

<sup>61</sup> In proposito un giudizio altamente positivo viene espresso dal Ceccherelli per il quale il Crippa, “ ... non solo formula una teorica nuova, ma si ispira a concetti assai più logici e corretti di quelli che fino a lui prevalevano in materia di conti”. In particolare le novità logismologiche che il Ceccherelli ritiene di poter attribuire al Crippa sono le seguenti: “ ... riconosce che oggetto di conto possono essere gli elementi patrimoniali e la sostanza in monte, che i conti dimostrano principalmente i valori dei loro oggetti e gli aumenti e diminuzioni successive; e che il concetto della personalità, anche nei conti strettamente personali, deve considerarsi come occasionale e subalterno e deve interpretarsi nel senso di semplice recapito o indirizzo”, CECCHERELLI, Logismologia, op. cit. pag.96

Analogo giudizio viene espresso dal Giannessi: GIANNESI, I precursori, op. cit. pag. 44

<sup>62</sup> Francesco Villa nacque a Milano nel 1801. Conseguì il diploma di “ragioniere-agrimensore” e quindi fu assunto in qualità di impiegato presso la Imperiale Regia Contabilità Centrale Lombarda. Successivamente dopo aver insegnato per qualche tempo “contabilità e agraria” nelle scuole governative gli fu assegnata la cattedra di “Contabilità dello Stato”, nell'Università di Pavia.

Con la soppressione di tale cattedra il Villa ottenne quella di “Amministrazione e Contabilità” presso la Regia Accademia Scientifico - letteraria di Milano. Infine nel 1862 pur rimanendo ordinario dell'Accademia, passò ad insegnare “Amministrazione e Contabilità” presso l'istituto tecnico Carlo Cattaneo di Milano

È doveroso rilevare che per il Villa la materia logismologica non rappresenta la parte più innovativa della sua trattazione.

Infatti, il Villa nel trattare delle difformi nature dei conti, con riferimento alla partita semplice ed a quella doppia, non riesce a considerarli da un punto di vista unico ed omogeneo ed è portato a ribadire l'errore in cui sovente erano caduti predecessori e contemporanei, ammettendo l'esistenza di conti aperti a persone e di conti aperti a cose<sup>(63)</sup><sup>(64)</sup>.

Anche se è importante notare come anche se sulla logismologia non basò le sue opere egli seppe apportare lo stesso vali contributi in materia. La parte della teorica del conto rappresenta nelle sue opera una parte poco rilevante. Il Ceccherelli a riguardo si esprime in tal senso: “ ... fra gli argomenti trattati da questo valoroso autore, quello della teorica del conto sia da annoverarsi come uno dei meno felici della notevolissima opera sua”<sup>(65)</sup>.

Tuttavia anche il Villa nonostante le incertezze emerse nella trattazione della materia logismologica è da considerarsi unitamente al D'Anastasio ed al Crippa, fra gli studiosi che reagendo contro l'invadenza dannosa delle teoriche straniere, contribuirono al risveglio dei nostri studi e preparano altresì il terreno alla successiva critica demolitrice del Marchi.

### **Suddivisione del processo di evoluzione della ragioneria secondo il Giannessi in base ai salti qualitativi della disciplina<sup>(66)</sup>.**

Periodo	Epoca	Salto qualitativo della disciplina
Prima fase ( fase primordiale)	Dai tempi più remoti alla fine del medioevo	Questo periodo si caratterizza per le prime manifestazioni dell'arte di tenuta dei conti
Seconda fase ( fase della metodologia contabile)	Dalla fine del medioevo fino al termine del XVIII inizio del XIX secolo	Studio dei principi e delle regole che stanno alla base della contabilità
Terza fase (fase della ragioneria scientifica)	Seconda parte del XIX secolo	Nobilitazione della ragioneria al rango di scienza
Quarta fase	XX secolo	Nascita e sviluppo dell'economia aziendale

<sup>63</sup> PODDIGHE FRANCESCO, Dai cinquecontisti a Francesco Marchi, op. cit. pagg 116

<sup>64</sup> Il Giannessi ritiene il Villa insieme ad altri autori, e più di tutti al Cerboni ed al Rossi precursori della nostra materia. Egli afferma infatti che : “Tutti, per la portata delle loro opere ed il respiro relativamente ampio con cui intesero la materia, svincolandola dal crudo formalismo delle cifre e dei numeri, in quel tempo dominante nel campo delle nostre discipline, sono da considerare precursori degli studi economico – aziendali. GIANNESSI, Precursori, op. cit. pag. 31

<sup>65</sup> CECCHERELLI, Logismologia, op. cit. pag.98

<sup>66</sup> CORONELLA, Compendio di storia, op cit. pag.6

## Suddivisione del processo di evoluzione della ragioneria secondo il Masi<sup>(67)</sup>.

Periodo	Epoca	Ruolo e contenuto della disciplina
Era arcaica	Epoca preistorica	Prime manifestazioni dell'arte di tenuta dei conti
Epoca delle antiche civiltà	Dal 3500 a.C. all'età "classica"	Affinamento dell'arte contabile
Periodo classico	Dall'inizio dell'età "classica" fino alla caduta dell'impero romano ( 476 d.C.)	Perfezionamento dell'arte contabile
Medioevo	Dalla caduta dell'impero romano ( 476 d.C.) alla <i>Summa</i> di Luca Pacioli (1494 d.C.)	Decadenza (fino al 1202) e successiva ripresa dell'arte contabile
Età moderna	Dalla <i>Summa</i> di Luca Pacioli (1494 d.C.) alla fine del XIX secolo	La ragioneria evolve da "arte" a "tecnica" e poi a "scienza"
Età contemporanea	XX secolo	Decadenza della ragioneria scientifica e affermazione dell'economia aziendale

## Principali autori del cinquecento e del seicento <sup>(68)</sup>.

Autore	Titolo	Casa editrice	Città di edizione	Anno
Manzoni Dominico	Quaderno doppio col suo giornale, novamente composto, e diligentemente ordinato, secondo il costume di Venetia. Opera a ogni persona utilissima e molto necessaria	Comin da Trino di Monferrato	Venezia	1540
Casanova Alvise	Specchio lucidissimo nel quale si vedano essere diffinito tutti i modi e ordini de scrittura	Comin da Trino di Monferrato	Venezia	1558
Pietra Angelo	Indirizzo degli economi, ossia ordinatissima instruttione da regolatamente formare qualunque scrittura in un libro doppio; aggiuntovi l'esemplare di n libro nobile col suo giornale,	Francesco Osanna	Mantova	1586

<sup>67</sup> CORONELLA, Compendio di storia, op cit. pag.7

<sup>68</sup> CORONELLA, Compendio di storia, op cit. pag.28

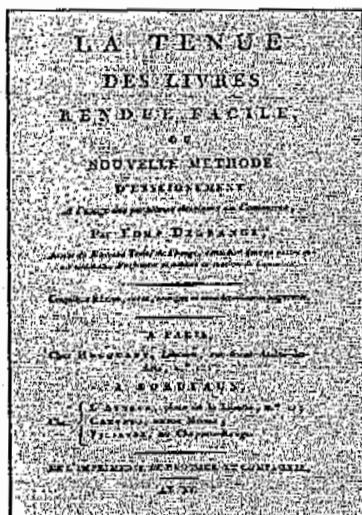


### Principali autori del settecento<sup>(69)</sup>.

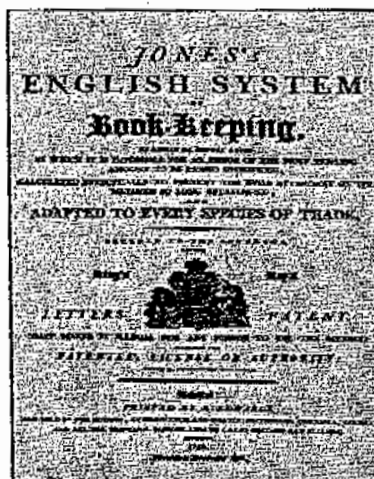
Autore	Titolo	Casa Editrice	Città di Edizione	Anno
Vergani Carlo Giuseppe	Istruzione della scrittura doppia economica	Stamperia Pietro Antonio Frigerio	Milano	1738
Vergani Carlo Giuseppe	Esemplare per la pratica della scrittura doppia economica	C. Giuseppe Quinto Editore	Milano	1741
Breglia Tommaso Domenico	L'idea dello scritturale ovvero trattato della scrittura doppia baronale con breve modo di formare facilmente, piantare e regolare qualunque sorta di scrittura a stile doppio	Stamperia Muziana	Napoli	1751
Scali Pietro Paolo	Trattato del modo di tenere la scrittura dei mercanti a partite doppie cioè all'italiana e descrizione del bilancio della prima e della seconda ragione	Stamperia di Gio. Paolo Fantechi e Compagni	Livorno	1755
Della Gatta Giacomo	Nuova pratica dell'aritmetica mercantile nella quale breve e facilita s'insegna sommare, sottrarre, moltiplicare...	Stamperia di Gaetano Roselli	Napoli	1774
Forni Giuseppe	Trattato teorico-pratico della vera scrittura doppia con suo esemplare	Per Giuseppe Bolzani	Pavia	1790

---

<sup>69</sup> CORONELLA, Compendio di storia, op cit. pag.30



Edmond Degrange – *La tenue des livres rendue facile* (1795) – Frontespizio –



Jones Edward Thomas – *Jones's English System of Book-Keeping* (1796) – Frontispizio –

## Principali autori del primo ottocento<sup>(70)</sup>.

Autore	Titolo	Casa Editrice	Città di edizione	Anno
D'Anastasio Niccolò	La scrittura doppia ridotta a scienza	Niccolò Ghicli	Venezia	1803
Crippa Lodovico Giuseppe	La scienza dei conti ossia l'arte di tenere i registri e compilare i bilanci di ogni azienda	G. Bianchi e Comp.	Milano	1838-1839
Villa Francesco	La contabilità applicata alle amministrazioni private e pubbliche ossia elementi di scienze economico amministrative applicati alla tenuta dei registri ed alla compilazione e revisione dei rendiconti	Editore Libraio Angelo Monti	Milano	1840-1841
Villa Francesco	Elementi di amministrazione e contabilità	Brizzoni Eredi di Pietro	Pavia	1850

<sup>70</sup> CORONELLA, Compendio di storia, op cit. pag.33



## 2 SCUOLA LOMBARDA E SCUOLA TOSCANA

### 2.1 FRANCESCO VILLA

La ripresa della scuola italiana descritta nel capitolo precedente si è avuta com'è noto a seguito del graduale decadimento delle teoriche straniere. Affermare che la ripresa della nostra scuola sia stata motivata solamente dalla necessità di controbattere agli attacchi stranieri al metodo della partita doppia che è “gloria tutta italiana”, non è molto rispettoso nei confronti di quegli studiosi che, a partire dagli anni quaranta circa del XIX secolo, avviarono il tentativo della “scientificazione” della ragioneria e in ogni caso posero le basi di quella che sarà nota come Economia Aziendale e che, anche prima di divenire tale, acquisì la validità di materia autonoma rispetto alla matematica e agli studi sul commercio. Francesco Villa<sup>(71)</sup> che appartiene all'epoca del primo ottocento, non viene considerato solo da Onida un precursore dell'economia aziendale. Nel campo delle nostre discipline, ogni volta che si vuole ricercare l'origine degli studi di economia delle aziende, si fa generalmente riferimento al Villa. L'autore, tuttavia, può essere considerato un precursore solo e si ritiene valido il tentativo fatto di introdurre lo studio amministrativo accanto a quello contabile e, anche in questo caso, con le più ampie riserve.

Infatti, è doveroso dire che il Villa non intuì la possibilità di costruire una scienza economico aziendale, accostando o riaccostando gli studi di ragioneria a quelli di gestione e di organizzazione<sup>(72)</sup>.

Il Villa intitolò una delle sue opere maggiori: “Elementi di amministrazione e contabilità”, ma, anche fatta ragione delle circostanze in cui il libro fu scritto e del concetto di “amministrazione” che in quel tempo si aveva, non sembra possibile attribuire a tale autore, contrapponendolo al Cerboni, al Rossi e al Besta, il merito di aver concepito lo studio economico unitario della vita aziendale.

---

<sup>71</sup> Francesco Villa nacque a Milano nel 1801. Dopo aver conseguito il diploma di “ragioniere-agrimensore” entrò come impiegato nella Imperial Regia Contabilità Centrale Lombarda (1826). Successivamente insegnò contabilità e agraria nelle scuole governative e, in seguito a concorso, ottenne la cattedra di contabilità dello Stato nell'Università di Pavia (1843). Nel 1859, con la sospensione della cattedra suddetta, il Villa ottenne la cattedra di Amministrazione e Contabilità nel R. Accademia Scientifico - letteraria di Milano. Nel 1862, con la soppressione di questa cattedra, pur rimanendo ordinario dell'accademia, passò a insegnare Amministrazione e contabilità nell'Istituto tecnico di Milano che porta oggi il nome di “Carlo Cattaneo”. Il Villa morì a Milano nel 1884.

<sup>72</sup> GIANNESI EGIDIO, I precursori in economia aziendale, Giuffrè Editore, Milano 1980, pagg 10

Il Villa, nella sua opera dichiara di volersi attenere allo studio dei fenomeni economico privati delle aziende, ma appare costantemente preoccupato di avvertire che il suo lavoro non è un trattato di “computisteria” e di ribadire con assoluta fermezza che la propria opera diverge dall’aritmetica, con cui la contabilità veniva spesso confusa<sup>(73)</sup>.

Egli riconosce le attinenze e le diversificazioni esistenti fra l’amministrazione e la ragioneria e lo dice chiaramente a pagina VIII della prefazione alla sua opera maggiore<sup>(74)</sup> e in molti altri punti dei suoi scritti; riconosce altresì la differenza intercorrente tra la ragioneria – termine peraltro che confonde con quello di contabilità – e la pura registrazione dei fatti amministrativi, ma non giunge ad una conveniente dimostrazione di questi concetti e tanto meno a premesse generali sull’unità della vita economica delle aziende.

Il Villa viene definito precursore per la sua opera “Elementi di amministrazione e contabilità” in cui, anche nel titolo, l’autore fa riferimento alla necessità di distinguere lo studio amministrativo da quello contabile e, sia pure limitatamente a determinate classi di aziende che all’autore apparvero maggiormente significative, alla necessità di condurre in maniera omogenea lo studio della vita economica dell’azienda.

Il Villa dichiara che avrebbe potuto benissimo intitolare la sua opera “contabilità applicata alle private amministrazioni”, se non fosse stato trattenuto dal pensiero che molte amministrazioni pubbliche e quelle di alcuni rami della finanza statale hanno notevoli caratteri in comune con il settore privato.

L’opera del Villa<sup>(75)</sup> riporta molte nozioni di amministrazione riguardanti le aziende private che egli stesso aveva già riportato nell’ambito delle opere precedenti e, in particolare, nell’opera “La contabilità applicata alle amministrazioni private e pubbliche”, di cui si ha conoscenza di due edizioni successive, una del 1840 e l’altra del 1841.

---

<sup>73</sup> VILLA FRANCESCO, *Elementi di amministrazione e contabilità*, Pavia, Bizzoni, 1870, pag. VIII della prefazione: “Nella quale nostra opinione e convinzione potrà entrare chi si proponga di studiare questi “elementi”, che avremmo potuto dire di “contabilità” se non ci fosse sembrato necessario di avvertire, anche col titolo del libro che esso non è un trattato di “computisteria”...”

<sup>74</sup> VILLA FRANCESCO, *Elementi...*, op. cit., pag. VIII della prefazione e seguenti. Anche in questo punto, tuttavia, il Villa parla dell’impossibilità di tirare una linea di separazione assoluta tra le cognizioni e gli incarichi dell’amministratore e le cognizioni e gli incarichi del contabile, lasciando intendere di avere in mente, più una questione materiale di separazione di compiti che di formazione delle dottrine. Se si tiene conto di quello che successivamente il Villa intese per “compiti degli amministratori” ( conoscenza molteplici imparate dalle più svariate discipline), si deve concludere che è piuttosto arduo attribuire il merito al Villa di aver intuito lo studio amministrativo unitario della vita aziendale.

<sup>75</sup> La prima edizione di questo lavoro è del 1850. Le altre edizioni sono, rispettivamente, del 1853 (seconda edizione) del 1857 (terza edizione) del 1864 (quarta edizione) del 1870 (quinta edizione) e del 1878 (sesta edizione).

È possibile notare analizzando questi lavori che si tende verso un'evoluzione, si passa infatti dall'analizzare le realtà con indirizzo domestico patrimoniale e pubblico ad un'analisi sull'indirizzo economico privato. È molto importante notare anche la tendenza del Villa di tentare di generalizzare le osservazioni fatte nei suoi "Elementi" cosa che non trova riscontro nelle sue precedenti opere,

Gli "Elementi" di amministrazione e contabilità vengono divisi dal Villa, su espressa decisione dell'autore, in 3 titoli fondamentali.

Il primo è dedicato alle nozioni economico amministrative ed è suddiviso in quattro capitoli. In questi quattro capitoli l'autore tratta i problemi relativi alle stime e alla formazione degli inventari, distinguendo questi secondo la loro natura; quelli relativi alla formazione dei conti preventivi e alle nozioni economico amministrative necessarie per compilarli; le questioni attinenti alle cause di perturbazione della "amministrazione" e alle istituzioni che possono attuarne gli effetti o comunque favorire il libero svolgimento delle attività economiche.

Il secondo capitolo viene dedicato alla tenuta dei registri ed è diviso in cinque capitoli.

Il primo tratta degli scopi della tenuta dei conti e della formazione dei rendiconti in caso di assenza di una contabilità sistematica. Il secondo riguarda le scritture in partita semplice e le applicazioni di questo metodo alle "amministrazioni" di una certa dimensione. Il terzo tratta del metodo della partita doppia e il quarto delle applicazioni relative alla divisione delle sostanze, all'amministrazione economico agraria, manifatturiera e commerciale.

L'ultimo capitolo considera le applicazioni del metodo in partita doppia nelle grandi amministrazioni.

Il terzo titolo l'organizzazione amministrativa e la revisione dei conti ed è diviso in due capitoli. Vengono trattati i problemi delle amministrazioni economico civili e i casi inerenti alle contabilità cadute in arretrato da riordinare con particolare riguardo alla formazione dei rendiconti.

Tuttavia, non poche volte il Villa usando una terminologia poco chiara finisce per svolgere ed analizzare gli argomenti in maniera frammentaria prendendo ad esempio particolari tipi di aziende, con una certa preferenza per quelle domestiche, agricole e pubbliche.

Per comprendere il Villa, è necessario analizzare i punti in cui le affermazioni fatte, spingendosi maggiormente nel campo economico, distinguono la sua opera da quelle

meramente contabili e computistiche e sembrano elevare questo autore al rango di precursore della scienza economico aziendale.

Questi punti riguardano l'applicazione dei principi economici generali nel campo delle aziende, i criteri di convenienza a cui autore fa esplicito riferimento, le osservazioni in tema di valutazione delle rimanenze e i cenni alle relazioni che intercorrono tra l'amministrazione economica e la ragioneria.

I riferimenti al campo economico<sup>(76)</sup> riflettono, sostanzialmente, i postulati dell'economia classica. Afferma il Villa, infatti, che è scopo di ogni economia ridurre gli sforzi al minimo, portare le utilità al massimo e produrre con forze addizionali ciò che non sarebbe possibile ottenere senza di esse.

La riduzione degli sforzi al minimo, dato che l'autore non considera soltanto il coefficiente fatica insito nel lavoro umano, ma estende le sue osservazioni ai risparmi di materie e di materiali, richiama in maniera fin troppo evidente il secondo aspetto del postulato economico del minimo mezzo<sup>(77)</sup>.

Il Villa tratta inizialmente dei risparmi di tempo, escludendo il caso in cui questi possano essere ottenuti a danno della produzione. I risparmi di tempi influirebbero positivamente sull'andamento della gestione, aumentando la velocità di circolazione del capitale o riducendo la quantità di capitale circolante necessario alla produzione. L'autore include inoltre tra le forme di economia considerate, i risparmi di materie e i locali.

Il Giannessi in merito si esprime in tal senso: “non sono chiare tuttavia le connessioni rilevate tra il principio economico del minimo sforzo e i risparmi di materie, essendo vero semmai il contrario, dato che l'applicazione di tale principio può provocare peggioramenti quantitativi e qualitativi della produzione.”<sup>(78)</sup>

L'accrescimento del grado di utilità viene inteso dallo studioso come aumento della quantità, della perfezione e della durata dei prodotti. Egli chiarisce che, per aumento della quantità della produzione si deve intendere la diminuzione di perdite e l'utilizzazione degli “avanzi”, mentre per maggiore perfezione, una più grande attitudine del prodotto a soddisfare al suo uso. Il Villa non chiarisce nella sua opera però cosa debba intendersi per

---

<sup>76</sup> VILLA FRANCESCO, Elementi op. cit. pag. 62 e segg.

<sup>77</sup> GIANNESSI EGIDIO, I precursori in economia... op. cit. pag. 14

<sup>78</sup> GIANNESSI EGIDIO, I precursori in economia... op. cit. pag. 15

“durata” del prodotto fabbricato, stabilendo soltanto che questa non può essere ottenuta trascurando la perfezione dei prodotti o consumando quantità eccessive di materie.

Gli ulteriori riferimenti fatti dal Villa ai mezzi con i quali è possibile conseguire gli scopi dell'economia ed identificare le forme del consumo non presentano caratteri di particolare importanza, rientrando nei postulati economici generali o nei principi di senso comune.

Le considerazioni fatte a proposito dei criteri di convenienza economica, invece, hanno un certo significato e superano, come importanza, molti altri riferimenti, ai quali è necessario attribuire un valore più formale che sostanziale.

Afferma il Villa<sup>(79)</sup> che i principi economici si applicano per determinare la convenienza ad attivare ad una data fabbricazione, per rilevare la situazione più opportuna di una certa manifattura e la dimensione aziendale, per calcolare il rapporto esistente tra capitale fisso e circolanti, per valutare l'effetto della durata delle mercanzie, analizzare le varie forme di speculazione e i procedimenti che determinano l'andamento di un'azienda.

Gli stessi concetti vengono ribaditi dallo stesso autore a proposito della convenienza a istituire o no una determinata fabbrica. Afferma il Villa che l'istituzione di questa deve essere sempre proceduta da un accurato calcolo di convenienza, che dovrà vertere sul consumo degli oggetti da fabbricare, sul tempo necessario per il reintegro del capitale investito, per l'esaurimento del prodotto fabbricato e l'avvento di altri articoli che incontrino il favore del mercato, sui costi da sostenere per l'acquisto delle macchine, delle materie prime e di quanto altro possa occorrere per l'esercizio della manifattura.

Il Giannesi in merito ai principi enunciati dal Villa si esprime in tal senso: “Per affermare che il Villa, in conseguenza delle osservazioni fatte, avesse una visione concreta dell'unità economica della vita aziendale, bisognerebbe dimostrare che l'autore ritenesse i suoi postulati validi per tutte le aziende e che in queste desse loro applicazione. Osservando bene i suoi scritti, invece, non è difficile accorgersi che la trattazione relativa alle amministrazioni “domestiche”, agricole, manifatturiere e commerciali (escludendo pure quelle pubbliche) non è basata su premesse di economia privata, ma si perde nella narrativa frammentaria e priva, nella maggior parte dei casi, di una conveniente elaborazione dottrinale. Il Villa, in altre parole, ritenne indispensabile avere, per il governo delle aziende, una serie di conoscenze prese a prestito da tutte le discipline operanti nel campo aziendale e fuori di

---

<sup>79</sup> VILLA FRANCESCO, Elementi op. cit. pag. 111

questo, ma non pretese come si vorrebbe far credere, una cultura economica unitaria relativa alle manifestazioni essenziali di vita delle aziende. Ad essa, forse, non pensava neppure. <sup>(80)</sup> Altro punto da osservare per l'argomento che si considera è quello riguardante la valutazione delle rimanenze.

I principi enunciati dal Villa per la formazione degli inventari e la valutazione delle rimanenze sono, in realtà norme precettistiche che non esulano dal campo della tecnica contabile. Manca negli argomenti trattati, un concetto preciso di congiunzione dei vari esercizi e di continuità economica del processo formativo del reddito.

Nel campo delle "amministrazioni" economico civili, dei "patrimoni considerevoli" e delle "amministrazioni agricole" i principi enunciati per la valutazione dei fondi, dei fabbricati, dei crediti, dei debiti ed in particolare dei mutui, non sono altro che regole meccaniche, computistiche o dettami di senso comune. Afferma il Villa, a proposito della valutazione di macchine nuove o in stato di conservazione che in questi casi occorre l'opera di un perito, il quale deve accertare il valore strutturale e lo stato di funzionalità tecnica della macchina, tenendo conto delle possibilità di utilizzazione e del ricavo ottenibile vendendo la macchina "fuori uso" o le parti staccate di essa.

Un altro punto da osservare riguarda l'opinione del Villa nei confronti dell'amministrazione economica, della contabilità e dei rapporti intercorrenti tra queste due discipline. Secondo il Giannessi, l'autore pur intravedendo concetti di notevole portata cadde in numerose contraddizioni e si perse nell'elaborazione di norme contabili o di nozioni estranee alle discipline economico aziendali.

Il Villa concludendo, ha spesso assunto, nei confronti del concetto di amministrazione economica, un triplice atteggiamento. Talvolta, ha concepito questa come un complesso di cure necessarie per il governo delle attività aziendali, tal'altra, come un insieme di conoscenze prese a prestito dalle più impensate discipline e ritenute dall'autore indispensabili per la amministrazione di un complesso aziendale. Altre volte, infine, ha concepito l'amministrazione economica come un sistema di operazioni e non di provvedimenti, invadendo inavvertitamente il campo dell'azienda.

Considerazioni analoghe potrebbero essere fatte intorno ai concetti di ragioneria. Talvolta sembra che il Villa concepisca quest'ultima come una dottrina di ordine superiore, destinata

---

<sup>80</sup> GIANNESSI EGIDIO, I precursori in economia... op. cit. pag. 17

a interpretare la dinamica aziendale, tal'altra come una dottrina per la quale siano necessarie conoscenze amministrative e di ordine diverso da quello ragionieristico; infine, come una disciplina contabile, nel senso strumentale della parola.

Per comprendere meglio il pensiero dell'autore è necessaria analizzare la parte della materia in cui tratta della competenza della ragioneria.

Nei suoi "Pensieri"<sup>(81)</sup> definisce gli scopi della ragioneria, e per quanto ritenga che la ragioneria abbia una funzione di controllo, dimostra comunque di avere un concetto così vasto di essa da invadere il campo dell'amministrazione.

Il Villa stesso dichiara di voler tenere distinte le funzioni della ragioneria da quelle dell'amministrazione ma è evidente che all'interno delle sue opere per definire la ragioneria indirettamente entra nel campo dell'amministrazione o di altre eventuali discipline nel campo aziendale o al di fuori di esso.

"Anche in relazione ai rapporti che intercorrono tra l'amministrazione e la contabilità, a cui il Villa accenna esplicitamente nella prefazione ai suoi "Elementi", l'argomento viene impostato, ma non risolto, ed è possibile vedere l'autore contraddirsi e passare, con notevole disinvoltura, da una posizione all'altra del pensiero. Vi sono punti in cui sembra che egli distingua nettamente i concetti di amministrazione e contabilità, altri in cui il concetto di amministrazione è vago, nebuloso e quello di contabilità tende costantemente a sovrapporsi al primo."<sup>(82)</sup>.

Il Villa si attiene alla ripartizione poc'anzi descritta in tutte le sue opere. Non ha mai cercato di studiare principi economici comuni ai tipi diversi di aziende. Per tale ragione alcuni studiosi della nostra disciplina non lo ritengono a pieno titolo un precursore della moderna economia delle aziende.

Un altro esponente della scuola lombarda che viene spesso accostato al Villa è Antonio Tonzig<sup>(83)</sup>. Tale accostamento si basa su ragioni di tipo cronologico e non sulla natura delle opere pubblicate.

---

<sup>81</sup> VILLA FRANCESCO, *Nozioni e pensieri nella pubblica amministrazione*, Pavia, Bizzoni, 1867

<sup>82</sup> GIANNESSI EGIDIO, *I precursori in economia...* op. cit. pag.26

<sup>83</sup> Antonio Tonzig nacque a Padova nel 1804. Nel 1839 venne chiamato alla cattedra di Scienza dell'amministrazione e della contabilità privata e dello stato dell'Università di Padova. In questa cattedra insegnò dall'anno della sua istituzione fino alla sua soppressione, avvenuta nel 1866. Il Tonzig fu socio onorario dell'Accademia dei ragionieri di Bologna e dell'Associazione dei ragionieri di Salerno, Accademico della Reale Accademia Virgiliana di Mantova e corrispondente di numerosi Atenei, Accademie, Società scientifico-letterarie. Morì nell'anno 1894.

Egli, diversamente da altri illustri ragionieri e studiosi che non hanno avuto risalto nella dottrina storica come Michele Riva, Francesco Alberico Bonalumi, Giovanni Massa, Vincenzo Gitti, Ettore Mondini, Achille Sanguinetti e Clitofonte Bellini, ha avuto sempre un posto d'onore presso gli storiografi.

L'opera del Tonzig non è più profonda di quelle che lo precedettero e che lo seguirono nel campo della nostra disciplina. Infatti il Giannessi si esprime in tal senso: "... la sua opera deve essere ritenuta nettamente inferiore alle ricerche del Villa, del Cerboni e di una parte notevole dei logismografi.

Il Tonzig pubblicò molte opere, ne deve la sua fama alla "Nuova scuola perfetta dei mercanti" a cui aggiunse il sottotitolo "La Vera Scienza della Contabilità Commerciale" tentando in un certo senso di dare risalto al carattere scientifico delle ricerche da lui intraprese.

La ragioneria secondo l'autore avrebbe dovuto avere un contenuto scientifico, differenziandosi in modo netto da altre discipline tecniche come l'aritmetica e la computisteria che dominavano a quei tempi il centro culturale dei nostri studi.

Il Tonzig non riuscì però a convalidare le osservazioni fatte in premessa ai suoi lavori e ultimò le sue opere in maniera espositiva senza riuscire a dare alla materia delle basi da cui partire per costruire nel tempo un concetto solido di disciplina scientifica.

È noto infatti come lo studioso anche all'interno delle premesse delle sue opere faccia continuo riferimento al terreno empirico, assegnando così alla ragioneria una funzione di meramente tecnica.

I requisiti che il Tonzig dichiara che la contabilità deve avere sono: l'ordine, la brevità, la chiarezza, la precisione, la verità delle registrazioni. Tutti requisiti molto validi da un punto di vista meramente pratico ma che ostacolano al suo innalzamento a precursore dell'economia aziendale, tant'è che difficilmente su queste basi la ragioneria può trovare le vie naturali della sua evoluzione scientifica.

"In questo modo, svanisce la speranza che il Tonzig avesse in qualche modo intravisto, anche solo nelle premesse, le successive possibilità di formazione e di sviluppo degli studi economico aziendali. L'opera del Tonzig, per i motivi esposti e altre considerazioni che è inutile fare, in quanto nulla aggiungerebbero all'interpretazione del contributo dell'autore, deve essere considerata un'indagine esclusiva sulla tenuta dei conti, avente scarsa



importanza agli effetti della determinazione di quelli che si possono ragionevolmente ritenere i precursori della moderna economia delle aziende”<sup>(84)</sup>.

Pensieri su Francesco Villa:

“Il Villa offre una prima trattazione dei problemi economici di gestione che non si usava esaminare nelle opere di contabilità; trattazione notevole, sebbene sommaria, e che tanto più apparisce degna di considerazione e piena di significato, come indirizzo di studio se si pensa al tempo in cui l’autore scrisse”<sup>85</sup>.

“Il Villa senza dubbio, fu il primo a intravedere le necessità di allargare lo studio dalla cerchia ristretta della metodologia contabile ai principi che sovrintendono al governo amministrativo delle aziende...”<sup>(86)</sup>

“La caratteristica fondamentale dell’opera del Villa è una esigenza persistente di rispondere alle necessità reali del tempo, per cui il tipo di analisi di questo autore si arresta e si conclude nel momento induttivo della ricerca”<sup>(87)</sup>

“Nell’opera stupenda di Francesco Villa emerge nettamente il contenuto dottrinale della ragioneria e il fine caratteristico di essa: il controllo. Il campo di studio della ragioneria è l’azienda: sotto un primo aspetto, ci si rivolge al suo elemento personale e si studia la disposizione che deve assumervi in modo che ne risulti un organismo in tutto confacente allo scopo di essa azienda: l’organizzazione dell’azienda; poi, si passa allo studio delle azioni che l’organismo indirizza sull’elemento reale – il patrimonio – perché lo si mantenga integro (operazioni conservative della ricchezza) e perché divenga al massimo produttivo (gestione): l’amministrazione del patrimonio dell’azienda; infine si studiano tutti i mezzi perché tali operazioni siano incessantemente ed efficacemente eseguite e fissate in ogni

---

<sup>84</sup> GIANNESSE EGIDIO, I precursori in economia... op. cit. pag.36

<sup>85</sup> PIETRO ONIDA, Le discipline economico aziendali, oggetto e metodo, Milano 1947

<sup>86</sup> EGIDIO GIANNESSE, I Precursori, Pisa 1971

<sup>87</sup> ROSELLA FRANCESCHI FERRARIS, Aspetti Evolutivi della Dottrina Economico-Aziendale: Francesco Villa, Pisa 1970

effetto, per conoscere risultati definitivi e per controllare: la registrazione dei fatti aziendali”.<sup>(88)</sup>

“Il Villa non dimostrò mai con i suoi scritti di avere intravisto la possibilità e la necessità di porre in essere un’indagine probabilistica, nel breve e nel non breve andare, atta a dotare la combinazione aziendale di una guida elastica ed efficace in tutti gli aspetti della sua dinamica; ciò nonostante egli scrisse pagine che, se inquadrare nei tempi a cui appartennero, debbono ancora oggi essere considerate con tutto rispetto. Il Villa, da semplice impiegato, con le sole sue forze, basandosi su di una spiccata intelligenza oltre che su di un eccezionale spirito di osservazione, seppe giungere agli onori di una cattedra universitaria, brillantemente vinta e non meno brillantemente conservata fino alla sua soppressione”.<sup>(89)</sup>

Interessante e importante è il numero di lavori pubblicati in questo periodo storico. Tale elenco rende chiara l’evoluzione storica vissuta anche a livello di pubblicazioni della ragioneria.<sup>(90)</sup>

1810 Direzione Generale dell’Amministrazione de’ Comuni: *Istruzioni per la compilazione de’ conti preventivi e consuntivi dei comuni*, Milano

1811 Prina, Ministro delle Finanze del Regno: *Conto dell’amministrazione delle Finanze del regno di Italia nel 1810*, Milano

1812 Francesco Zini : *Trattato elementare dei registri di un’azienda*

1816 Andrea Bossi : *La contabilità mercantile italiana*, Milano

1817 Anonimo livornese : *Breve, facile e sicuro metodo di scrittura*, Livorno

1822 Ignazio Papazour : *Scrittura doppia di commercio*, Venezia (opera tradotta dell’armeno)

1824 Anonimo : *Scrittura doppia dei negozianti*, Venezia

1825 Giuseppe Villa(seniore): *discorso sulla pratica del ragioniere*, Milano

1826 G.B.A.S : *Trattato della scrittura doppia*, Milano

1827 Giovanni Salvaterra: *Modo di concludere i registri a scrittura doppia di una vasta amministrazione divisa in due sezioni* (opera inedita)

---

<sup>88</sup> FEDERIGO MELIS, Storia della Ragioneria, Bologna 1950

<sup>89</sup> CARLO CARAMIELLO, Previsioni e prospettive nell’opera del Villa, Pisa 1965

<sup>90</sup> ANTONIO AMADUZZI, Storia della Ragioneria, Giuffrè Editore, 2004, pag.164

- 1828 Luigi Onofrio Ferrari : *Metodo di tenere i libri*, Bologna
- 1830 Desmoceau (Francese) : *Quadro che offre, scorrendo con attenzione, la conoscenza della scrittura doppia del commercio in generale*, (traduzione di G.B. Margaroli), Milano
- 1831 N. Gousse : *Radiomazia dei registri in scrittura doppia*, Lodi
- 1831 Giuseppe Szarka: *Della scienza dei conti, Istituzioni sistematiche, volta dal tedesco in italiano*, Milano
- 1836/40 Anonimo : *Provvedimenti relativi all'amministrazione degli Istituti di Carità e di Beneficenza nei Ragi Stati di Terraferma. Istruzioni spiegative per la formazione dei bilanci e dei conti degli Istituti di Carità e di Beneficenza*, Torino
- 1837 Angelo Galli: *Istituzioni di Contabilità, coi metodi teorico-pratici, per eseguire le operazioni*, Roma
- 1838 Adamo Fabroni: *Manuale per la formazione dei bilanci*
- 1839 Salvatore Papale: *Metodo di tenere i conti a doppie partite per comodo di una fabbrica qualunque*, Messina
- 1840 Anonimo: *Regolamento per l'Amministrazione e la contabilità dei corpi di regia truppa dell'Armata di Terra*, Torino
- 1844 Antonio Caccialupi Olivieri: *Metodo di contabilità da applicarsi ad aziende di qualunque specie*, Sanseverino
- 1845 Tommaso Giambastiani: *Pensieri dei Perito Ragioniere T.G., Opereretta contenente regole e tabelle...*, Lucca ( con allegata tavola manoscritta dell'autore)
- 1847 Giuseppe De Carolis: *Scrittura doppia universale, libretto di facile e soddisfacente uso per qualsiasi ceto di persone*, Milano

A livello dottrinale si avuti altri importantissimi contributi derivanti da molti autori:

- 1803 Niccolò D'Anastasio, *La scrittura doppia ridotta*
- 1815 Eduardo Tommaso Jones, *Metodo nuovo e facile di tenere i libri di commercio*
- 1817 Luigi Aloardi, *Il Ragionerie, ossia il corso di computisteria teorico pratico*
- 1818 Giuseppe Bornaccini, *Idee teoriche e pratiche di Ragionateria e di doppia registrazione*
- 1822 Anonimo, Modenese, *Difesa della scrittura doppia*
- 1826 Tommaso De Giovanni, *Breve istruzione di scrittura doppia*

- 1826 Francesco Bruneri, *Contabilità domestica*
- 1827Giusepep De Peretti, *Guida teorico-pratica alla scienza della contabilità Mercantile*
- 1829 G.B. Margaroli (Jaclot), *Manuale di scritturazione Mercantile*
- 1830 Jacquet, negoziante, *Trattato sul modo di tenere i libri in iscrittura doppia*
- 1832 Pieralessio Bochet, *Manuale di computisteria mercantile*
- 1834 Giovanni Bonanni, *Metodo facile e sicuro di tenere i libri di possidenza e di commercio in scrittura semplice e doppia*
- 1834 Lodovico Giuseppe Crippa, *Dell'arte di tenere i libri di ragione*
- 1837 Giuseppe Baccharini, *Memorie storiche di registri economici*
- 1838 Carlo Durelli, *Il facile ragioniere*
- 1838 Carlo Pasi, *Intorno al ramo di contabilità chiamato metodo italiano o scrittura doppia*
- 1840-49 Tremery, *Nuovo manuale di contabilità mercantile*
- 1842 Edmondo Degrange, *La tenuta dei libri resa facile*
- 1844 Valentino Poitrat, *Tenute dei libri autodidattica*
- 1846 Anonimo, *La tenuta dei libri in partita semplice ed in partita doppia*
- 1847 Antonio Tonzig, *Trattato della scienza della contabilità dello Stato*
- 1850 Francesco Villa, *Elementi di amministrazione e di contabilità*
- 1851 Giuseppe M.Rossi, *Nuova guida per la tenuta dei libri e dei registri in partita doppia e in partita semplice*
- 1855 Francesco Viganò, *Biblioteca dei negozianti*
- 1855 Luigi Deplanque, *Trattato di contabilità commerciale da apprendersi senza maestro*
- 1856 J.J Jaclot, *La tenue des livres en vingt et une leçons sans maitre*
- 1856 Felice Bianchini, *La tenuta dei libri in partita doppia*
- 1858 G.B Scotti, *Compendio di contabilità universale*

## 2.2 PERSONALISMO E FRANCESCO MARCHI

Al preciso fine di comprendere e capire, per quanto possibile, le motivazioni che spinsero Francesco Marchi, acuto studioso della nostra disciplina, alla costruzione e formulazione di quella che poi verrà definita dagli studiosi come la “teoria personalistica italiana”, è opportuno ripercorrere seppur brevemente i caratteri peculiari dell’ambiente politico, culturale ed economico in cui egli raggiunse, dopo molta fatica, quella non comune preparazione e maturità di pensiero che gli consentirono la realizzazione del contributo logismologico, che ha rivestito sicuramente una grande importanza a livello scientifico.

È doveroso analizzare l’opera del Marchi in relazione all’evolversi dell’impianto politico industriale dell’epoca. Infatti, se l’opera viene inquadrata nel tempo di riferimento acquista sicuramente una valenza maggiore e si riesce a comprendere meglio gli aspetti che l’hanno maggiormente influenzata.

Francesco Marchi nacque in Pescia (Toscana) il 24 settembre dell’anno 1822 e qui lavorò e studiò ininterrottamente fino alla sua prematura morte avvenuta il 30 maggio 1871<sup>(91)</sup><sup>(92)</sup>.

La formazione culturale e professionale dello studioso avvenne quindi in Toscana in un periodo particolarissimo della vita del nostro paese, che era caratterizzato da una forte voglia di affermare gli ideali di indipendenza e dal risveglio degli spiriti nazionali che gli storici tradizionalmente denominano “Risorgimento”.

Il periodo e l’ambiente hanno caratterizzato molto il pensiero del Marchi, infatti, il carattere storico politico è evidente in tutte le sue pubblicazioni sia formalmente che sostanzialmente. E’ da ritenersi infatti che la spiccata capacità di critica che gli ha permesso di scontrarsi contro alle teoriche francesi con successo sia fundamentalmente innata ma allo stesso tempo ha sicuramente avuto un forte impulso dal contesto ambientale.

È da rilevare inoltre che il Granducato di Toscana era il più grande e importante centro culturale ed artistico dell’Italia dell’epoca.

Un altro aspetto importante da considerare è il fattore economico, cioè alla situazione di sviluppo o depressione economica che porta senza dubbio risvolti socio-politici e che influenza senza ombra di dubbio il pensiero degli autori dell’epoca.

---

<sup>91</sup> PODDIGHE FRANCESCO, Dai cinquecentisti a Francesco Marchi. Contributo alla conoscenza del processo formativo della logismologia, Colombo Cursi Editore, Pisa, 1973.

<sup>92</sup> Molti riferimenti bibliografici del Marchi sono stati rinvenuti nei registri contenuti negli archivi della Misericordia di Pescia dove il Marchi stesso vi operò per diversi anni come segretario.

Il Marchi è vissuto e si è formato in Toscana, ed è doveroso notare che la posizione della Toscana era di netto vantaggio rispetto altre zone dell'Italia ottocentesca. Tale divario era osservabile sia nella differenza di reddito pro capite che nel volume complessivo della produzione industriale.

In particolare l'economia del pesciatino era, anche in confronto con altre località toscane, talmente florida da costituire un grosso fattore di stimolo per il Marchi consentendogli di formulare una serie di idee che sarebbero poi state seguite dalla maggioranza degli studiosi dell'epoca della nostra disciplina.

Tali aspetti positivi consentirono l'ubicazione nella zona di Pescia delle principali cartiere del Granducato e di alcune importanti concerie, seterie, cererie, vetrerie e di altre attività economiche di una certa rilevanza.

Anche se a livello industriale sicuramente le cartiere erano il tipo di attività che cominciava già ad assumere un peso dimensionale di tutto rilievo. Anche l'industria della seta, molto rinomata in Toscana, raggiunse in Pescia rilevanti dimensioni.

La situazione appena descritta, considerando la stretta relazione esistente tra l'ambiente socio-economico industriale e politico e i contributi tecnico-scientifici da essa promanati, non può non aver influito in modo netto e sicuramente positivo sulla formazione del Marchi che gli ha consentito di criticare la teorica francese.

La nostra disciplina in questa particolare epoca storica si trovava in un momento marcatamente sfavorevole. Non si riusciva ad avere idea chiara e precisa in ordine al concetto della personalità dei conti e sui peculiari rapporti giuridici che, seguendo l'impostazione del pensiero logismologico personalistico, vengono costantemente ad instaurarsi per effetto della doppia scritturazione.

Com'è noto, ed è stato trattato nel precedente capitolo, nacque in Francia una nuova teorica del metodo bilanciante, denominata poi successivamente proprio dal Marchi la teorica dei "cinquecontisti", la quale per ragioni di natura politica non ebbe difficoltà a diffondersi rapidamente in quasi tutto il resto d'Europa.

Tale teorica, che pretendeva di chiarire il significato degli addebitamenti e degli accreditamenti riferendo al proprietario conti che erano invece intestati a tutt'altre persone, nonostante le assurdità contenute, fu accolta con molto entusiasmo anche da quelli che all'epoca erano considerati i migliori studiosi della materia, ed adottata quasi

universalmente. Anche in Italia, nonostante fossimo la patria di valorosi studiosi del passato come il Paciolo, il Manzoni, il Flori, la teorica dei cinquecontisti fu passivamente accettata dalla quasi totalità degli scrittori, al punto da giustificare la conseguente adozione ufficiale presso tutti gli istituti tecnici del regno.

Contro tale diffusione, passiva ed umiliante, della teorica francese si oppose con successo una persona allora sconosciuta: Francesco Marchi.

Del Marchi possiamo sicuramente notare i caratteri distintivi della personalità di questo valente studioso: ferrea volontà, intelligenza vivace e penetrante assieme ad una capacità critica elevata e un coraggio non comune<sup>(93)</sup>.

La vita di Francesco Marchi fu tutt'altro che facile. Nel 1936 all'età di appena 14 anni ebbe la disgrazia di perdere il padre Giuseppe e, non appartenendo ad una famiglia agiata, fu costretto in base alle necessità ad abbandonare gli studi e a trovare un incarico da "scrivano" presso la più importante azienda cartaria della zona condotta dai fratelli Bernardo e Giorgio Magnani, apprezzati imprenditori della zona.

Il Marchi dimostrò subito di svolgere l'incarico con serietà ed impegno, al punto da riuscire in breve tempo a guadagnarsi la fiducia dei suoi superiori che gli affidarono il prestigioso e delicato incarico di cassiere.

Non convinto però delle possibilità di crescita che poteva dargli questo incarico, il Marchi nel 1850 lasciò tale lavoro per aprire uno studio e si dedicò a tempo pieno nell'esercizio della professione del commercialista ove gli furono affidati, per la sua competenza ed onestà, numerosi incarichi professionali, privati e pubblici, di molta importanza.

Successivamente nell'anno 1855 egli ritenne di dover abbandonare l'esercizio della professione di commercialista e si dedicò con tutte le sue forze all'amministrazione della concerria Baldini, la quale per opera sua fu trasformata in accomandita. Lo stesso anno precisamente il 29 agosto il Marchi si unisce in matrimonio con Giuseppa Ulivi e da tale unione nacquero ben otto figli.

Il 30 maggio 1871 all'età di quarantanove anni il Marchi muore in modo prematuro tra il compianto della numerosa famiglia e degli amici.

Un attestato di stima dello studioso toscano sono gli incarichi di rilievo che egli seppe assumere e gestire in modo corretto: tra questi è senza dubbio da ricordare la funzione di

---

<sup>93</sup> PODDIGHE FRANCESCO, Dai cinquecontisti a Francesco Marchi. Contributo alla conoscenza del processo formativo della logismologia, pag 129

segretario della confraternita della Misericordia di Pescia, dove il Marchi stesso introdusse molte riforme utili e tolse non pochi abusi e scorrerete dando nuova vita a questa confraternita che fu tanto di aiuto al paese nel periodo del colera.

È significativo notare come la rivista “Amministrazione e Contabilità” si esprime riguardo al Marchi ciò al fine di appalesare come lo studioso toscano godesse di grande stima e ammirazione: “Francesco Marchi fu uomo di retti principi e di capacità straordinaria. Nei numerosi e delicati incarichi affidatigli diede luminose prove della sua esperienza negli affari e della sua onestà a tutta prova. Dotato d’animo che sentiva potentemente l’amore per il vero e per il giusto, si opponeva energicamente a chi tendesse a cattivi fini, e per impedire o riparare ad un’ingiustizia sacrificò spesso i suoi interessi e la tranquillità della sua esistenza.”<sup>(94)</sup>).

Il Marchi non aveva potuto compiere studi regolari ed a ventun’anni, come era solito ripetere agli amici, aveva per bagaglio culturale la lettura di un solo romanzo. Ciò nonostante malgrado le oggettive difficoltà in cui egli non poteva non essersi trovato almeno inizialmente, seppe senza l’aiuto di alcun insegnante imparare il Francese, l’Inglese, il Tedesco, la Ragioneria, l’Economia Politica. Tuttavia mostrò spiccata predilezione per la ragioneria.

Con grande attenzione e impegno analizzò con occhio critico tutti i trattati di contabilità italiani e stranieri e ciò gli servì da base per dare alle stampe nel 1867, l’opera che in seguito lo renderà meritatamente famoso: “I cinquecontisti ovvero la ingannevole teorica che viene insegnata negli istituti tecnici del regno e fuori dal regno intorno al sistema di scrittura a partita doppia e nuovo saggio per la facile intelligenza ed applicazione di quel sistema” (Prato Tipografia Giacchetti, 1867)

Tale lavoro è noto ed ovvio che abbia come obiettivo la confutazione della teorica francese e la conseguente costruzione e affermazione della teoria personalistica italiana.

Infatti, il modo con cui, particolarmente Francesi e Italiani spiegavano il meccanismo della scrittura doppia all’epoca non poteva essere accettato di buon grado da una mente valorosa come quella del Marchi.

---

<sup>94</sup> ANONIMO, *Illustri cultori della ragioneria*, Novara 1880 pag. 13



Egli sottopose ad accurata ed intensa critica le opere su cui si basavano i principi dei francesi e ne seppe sicuramente appalesarne i difetti, le gravi incertezze e le illogicità contenute.

Il Marchi stesso però non si fermò ad una mera critica e continuò nel cercare di fornire un'opera di ricostruzione in seguito a quella demolitrice.

Premesso che il principio fondamentale di una completa e razionale tenuta dei conti consiste nel “tenerne uno a tutti coloro che hanno azione o interesse nella azienda alla quale la tenuta dei conti si riferisce”, il Marchi sostenne vigorosamente la personalità dei conti, peraltro già riconosciuta, anche se erroneamente, dagli scrittori della teorica francese, individuando con precisione quelli direttamente attinenti al proprietario, ai consegnatari ed ai corrispondenti.

Gli effetti che ebbe la divulgazione della sua opera furono, seppur non immediati, addirittura clamorosi.

Nell'opera di Francesco Marchi è possibile riscontrare fondamentalmente due intenti: confutazione dell'erronea impostazione logismologica francese, costruzione di una razionale teorica del conto che potesse contrapporsi e sostituirsi validamente alla precedente.

Il perseguimento di tale duplice fine è in modo espresso dichiarato dallo stesso autore nella prefazione dei “Cinquecontisti” ove, con toni accentuatamente polemici, manifesta, anzitutto, il fermo convincimento di combattere strenuamente “... i principi e le massime de Degranges e de' loro seguaci i Jaclot, i Lemoine, i Deplanque, i Hunter, i Parmetler, i Queirolo” per passare quindi a quella che considera la vera natura del metodo a partita doppia e il complesso delle idee che ne costituiscono la portata e le sue fondamenta.

All'epoca influi molto sulla teorica francese anche il concetto che si aveva di azienda: l'accento posto sul diritto di proprietà aveva portato i francesi a ingigantire l'importanza dell'aspetto giuridico delle scritture in partita doppia e quindi a snaturare il fenomeno aziendale ed in particolare il fenomeno economico-contabile.

Completata con l'efficacia che nessuno può negargli l'opera di demolizione era necessario ricostruire: nella seconda parte del lavoro che accoglie il “Nuovo saggio per la facile intelligenza ed applicazione del sistema di scrittura a partita doppia” il Marchi si accinge, con l'impegno e la serietà che lo contraddistinguono ad espletare questo ulteriore difficile compito.

Sono interessanti le considerazioni esposte dal fratello del Marchi: “ *I Cinquecontisti*, opera che per la vigoria della critica e per la solidità de’ principi scientifici ha portata tanta luce sull’arte della tenuta de’ conti, fino dal loro primo apparire destarono l’allarme nel mondo de’ Computisti e de’ Ragionerie, com’era facile il provvedere, la divergenza delle opinioni sul merito di questa nuova pubblicazione, originale eziandio nel suo titolo, non si fece lungamente aspettare tra i cultori della scienza computistica più rinomati in Italia. Fra i seguaci del Degranges, dei Jacot, de’ Deplanque e degli altri trattisti francesi i più passionali vedendo crollare sotto il martello dei cinquecontisti il vecchio edificio, ove per tanti anni avevano dormito tranquilli i lor sonni, sconvolti nelle loro più care affezioni e turbati ne’ loro pensieri, si scagliarono contro l’autore, che senza nome, senza autorità e senza un riguardo al mondo osava censurare le loro opere e metterne in chiara luce le contraddizioni e gli assurdi. E a puntellarsi sul barcollante terreno, dato di piglio alla penna scrissero articoli ne’ piccoli e ne’ magni giornali, mettendo in su l’avviso il mondo di non lasciarsi incalciare dal novizio scrittore e di tener fermo alla francese teoria fino allora senza contrasto dappertutto insegnata. Mentre da un lato ferveva questa opposizione, in cui non per l’amore del vero, ma per l’istinto della propria conservazione, si trovavano naturalmente impegnati alcuni vecchi o impotenti o gelosi, dall’altro molti uomini illustri, sia che la luce che tramandavano i cinquecontisti ferissi i loro intelletti, sia che sentissero il bisogno di una qualche novità per la quale la matassa arruffata de’ conti potesse un po’ meglio dipanarsi e dai professori e dai discenti, accolsero con riconoscenza e salutarono con gioia il nuovo libro, che distruggendo le vecchie teorie, sulle rovine di quelle ne impiantava una nuova.”<sup>(95)</sup>.

Tale giudizio sulla accoglienza favorevole, da un certo punto di vista, che ebbe l’opera, seppur imparziale perché proveniente dal fratello, può dirsi fondato.

Il Marchi ricevette molti elogi sia da studiosi dell’epoca sia da uomini istituzionalmente importanti, ma questo non gli impedì di cadere in sconforto credendo che l’ostilità ricevuta da altra parte di dottrina fosse dovuta principalmente al fatto che l’opera provenisse da un uomo privo di titoli, e utilizzando sue parole: “ ...libro di nuovo autore italiano, senza diplomi, senza lustro di fortuna e senza relazioni influenti”

Il suo apporto non può dirsi però non positivo.

---

<sup>95</sup> ALBERTO MARCHI, Appello ai cultori della scienza dei conti contro i signori comm. Giuseppe Cerboni e prof. Pellegrino Passerini, Torino, Paravia 1875

Il Marchi per dare diffusione maggiore alla sua opera mando in dono il libro a molti autori della dottrina e a tutti i ministri del regno e a tutte le accademie scientifiche, affinché esprimessero un pensiero circa la validità della sua impostazione di pensiero.

Il Marchi effettivamente però inizialmente ricevette una accoglienza tiepida. Detto questo però l'unica critica espressa che ricevette provenne dal sig. Giovanni Gandolfi, collaboratore del "Bibliografo", noto periodico napoletano dell'epoca.

Alle critiche ingiuste e malevoli contenute nell'articolo il Marchi rispose difendendosi con alcune righe e pretese la pubblicazione delle stesse sullo stesso periodico in modo tale da consentirgli una difesa efficace.

Il Marchi rimase convinto della validità e della più facile applicazione della sua teorica, e critico con orgoglio personaggi che con nome più importante del suo (e la critica era rivolta principalmente al Villa e al Parmetler) usarono e fecero passare come propri concetti espressi da lui stesso senza che costoro lo citassero nelle fonti bibliografiche.

Ciò sopra esposto portò il Marchi a convincersi a pubblicare un'ulteriore opera che divenne poi una delle sue fondamentali: "La scuola francese ed italiana nello insegnamento della contabilità a scrittura completa o doppia ed a scrittura incompleta o semplice" (Prato Giacchetti 1868).

Lo scopo per il Marchi è di dare una maggiore divagazione alla sua opera fondamentale che a suo parere ancora non ha avuto tra la dottrina scientifica dell'epoca.

Nella prefazione a questa opera lo stesso autore afferma come il lettore sarà in grado di comprendere a fondo i meccanismi e la logica di fondo della contabilità francese ed italiana, e come autori di nome più importante del suo si siano appropriati di tali meccanismi e li abbiano fatti passare come propri, cosa che al Marchi stesso dimostra come i principi contenuti nella sua opera siano di grande valore sia dottrinale che pratico.

Tale pubblicazione provò effetti importanti in tema di notorietà della opera e quindi del suo contenuto portando anche alla ribalta l'autore stesso. Si può quindi affermare che l'intento iniziale che il Marchi si era posto è stato pienamente raggiunto.

È molto importante notare il comportamento che ebbe all'epoca il prof. Filippo Parmetler che in passato fu seguace assiduo delle teoriche francesi si ricredette e si uniformò alle teoriche nuove del Marchi. Il prof. pubblicò una lettera su un giornale fiorentino chiamato "il Diritto" in cui affermava la piena superiorità e la maggiore razionalità del metodo esposto

dal Marchi e nelle proprie opere, che venivano spesso adottate negli istituti tecnici del Regno e che fino ad allora avevano sostenuto le idee francesi, cominciò a divulgare il pensiero di Francesco Marchi consentendo una diffusione di pensiero altrimenti difficile da raggiungere.

Questo per il Marchi fu motivo di grosso orgoglio e rappresentò un riconoscimento del proprio lavoro non da poco.

Alla lettera pubblicata dal prof. Parmetler il Marchi fece seguire la pubblicazione di un'appendice in cui ringraziava e si manifestava grato al cambio di rotta tenuto dal prof. Parmetler.

Fu infatti a seguito delle pubblicazioni nei testi del Parmetler che altri numerosi studiosi si aggregarono a quell'idea di pensiero, e quindi possiamo sicuramente dire che la gratitudine espressa dal Marchi al Parmetler era sicuramente fondata, tant'è che la schiera di seguaci accrebbe notevolmente.

La dottrina considera addirittura il Marchi fondatore di una vera e propria "Scuola" ove gli esponenti più autorevoli erano appunto rappresentati dallo stesso Parmetler e successivamente da Giovanni Massa<sup>(96)</sup>(<sup>97</sup>).

I risultati che il Marchi si era prefisso di raggiungere non tardarono ad arrivare; in breve tempo la teorica francese fu soppiantata dalla nuova impostazione di pensiero, tant'è che da quel momento in avanti negli istituti tecnici del regno fu adottata la teorica del Marchi.

Il Marchi continuò poi, prima della prematura scomparsa, a pubblicare altri opuscoli in cui trattava anche di altri argomenti di ragioneria. Tali pubblicazioni però non ebbero il medesimo successo che ebbero quelle precedenti.

Nonostante questo però non furono prive di contenuto, a dimostrazione della qualità e doti scientifiche che il Marchi possedeva.

L'analisi di questo studioso permette di capire l'importanza che le sue opere ebbero e hanno avuto nel panorama della ragioneria. Se non fosse scomparso sicuramente avrebbe dato alle stampe altre opere che avrebbe sicuramente permesso dei passi in avanti alla dottrina, tutta.

---

<sup>96</sup> PODDIGHE FRANCESCO, Dai cinquecentisti a Francesco Marchi. Contributo alla conoscenza del processo formativo della logismologia, pag. 142

<sup>97</sup> Sono appunto di questo avviso il Besta e il Brambilla:

- BESTA, Ragioneria, op. cit. pag.364

- BRAMBILLA, Storia della ragioneria, op. cit., pag. 41

Nonostante il limitato numero di lavori pubblicato dal Marchi il suo contributo deve considerarsi grandissimo. Infatti, dai tempi in cui il Paciolo pubblicò il “Tractatus” al momento in cui il Marchi divulgò i “Cinquecontisti”, il pensiero Logismologico, cioè il pensiero sul significato dei conti, non aveva compiuto quasi alcun progresso.

Il Marchi ha quindi contribuito non tanto sulla logica della meccanica delle scritturazioni, che rimase praticamente invariato, quanto invece sul piano della logica dell’interpretazione delle stesse.

In effetti, è facilmente comprensibile come un sistema di conti integralmente personali, cioè acceso a personalità reali, quale era proprio quello caldeggiato dal Marchi, “ ... sia in grado di esprimere un qualcosa che un sistema misto, cioè acceso a persone e a cose o a persone reali e a persone fittizia non è in grado di esprimere”<sup>(98)</sup>

La teorica francese, aspramente combattuta dal Marchi, che stabiliva irrazionalmente un sistema di conti tutti accesi al proprietario, non poteva non essere totalmente incapace di chiarire il vero significato logismologico delle doppie scritturazioni<sup>(99)</sup>.

Il Marchi talvolta nelle sue opere ha comunque lasciato aperti qualche dubbio e si è espresso in maniera discutibile. In particolar modo egli non seppe dar più ampio respiro alla materia dandogli quel carattere economico-aziendale che poi successivamente altri autori seppero dargli. La motivazione probabilmente è da attribuirsi alla prematura scomparsa che non gli ha permesso una completa maturazione scientifica. Seppe impostare comunque il pensiero Logismologico come nessuno fino ad ora era riuscito a farlo.

Quindi nonostante alcuni limiti del Marchi è importante notare il modo in cui si è espresso il Pisani secondo il quale con l’opera del Marchi : “Siamo entrati in un secondo periodo, più chiaro del precedente: in un periodo teorico dirimpetto al precedente che era empirico ed incerto” <sup>(100)</sup>.

Parte della dottrina contemporanea tende ad attribuire un rilievo maggiore al Marchi in riferimento alla critica che egli apportò alle eroiche francesi quanto piuttosto alla nuova teorica che seppe introdurre.

Tale visione storica non rende merito allo studioso pesciatino che di meriti ne ha eccome.

---

<sup>98</sup> CARLO CARAMIELLO, Considerazioni sul contributo, op. cit. , pag. 229

<sup>99</sup> Afferma il Caramiello che, “La capacità segnaletica dei conti, sulla quale ancora oggi si discute con insistenza, non può non riposare sulla conoscenza del significato degli stessi; una cosa è il congegno del metodo, ben altra cosa è la spiegazione logica del sistema dei conti” (CARLO CARAMIELLO, Considerazioni sul contributo, op. cit., pag.229)

<sup>100</sup> EMANUELE PISANI, La teorica dei conti e i metodi scritturali in rapporto alle finalità aziendali, in “Rivista siciliana di amministrazione e ragioneria”, Palermo 1910

Questa è anche l'opinione del Ceccherelli, che ha appunto dedicato allo studio della logismologia un lavoro di notevole valore scientifico, il quale afferma che il Marchi, per conseguire il duplice intento prefissato, “ ... scrisse due opere, piccole di mole, ma che portarono nel campo della ragioneria, e particolarmente in quello della logismologia un profondo rivolgimento decisivo per il progresso degli studi italiani<sup>(101)</sup>).

È più ragionevole infatti guardare all'opera del Marchi in ottica di progresso scientifico; è infatti in tal modo che tale a tale opera è doveroso riconoscere un grandissimo valore, che è stata poi la base per altri grandi autori di epoche successive.

In conclusione è da ritenere che il Marchi abbia dato l'avvio a quel processo di sistematizzazione della disciplina, con particolare riferimento alla logismologia, che il Cerboni prima, su analogo piano, ed il Besta poi, su piano diverso, hanno saputo, anche sulla scorta di quanto ingegnosamente teorizzato dal Marchi, così efficacemente continuare.

*“Io me ne stavo raccolto nei miei lavori nei silenziosi uffici del Ministero della Guerra, quando sul cadere del 1867 un grido di gioia risuonò per l'aere dei ragionieri d'Italia in seguito alla pubblicazione di un libro dovuto alla mente arguta e pensosa di Francesco Marchi di Pescia”<sup>(102)</sup>*

È molto importante per rendersi conto dell'evolversi della disciplina, notare quali furono le opere di maggior rilievo del secondo ottocento che com'è ovvio sono già presenti in questo periodo storico le opere di Fabio Besta e del suo allievo Pietro D'Alvise, che saranno protagonisti del primo novecento<sup>(103)</sup>.

1852 Vincenzo Tantini, *Manuale teorico-pratico della contabilità*

1861 Giuseppe Cerboni, *Relazione sullo stato militare di Toscana*

1863 Filippo Parmetler, *Elementi di computisteria*

1866 Giuseppe Milanesio, *Trattato di contabilità in P.D.*

1866 Felice Serventi, *Compendio di computisteria e di registrazione*

---

<sup>101</sup> “ Nei riguardi della teoria personalistica del conto il Marchi e in tono minore il Crippa e il D'Anastasio possono essere considerati veri e propri precursori. Questa condizione, tuttavia, non è sufficiente per far apparire il D'Anastasio prima, il Crippa e il Marchi poi, precursori della moderna teoria economica delle aziende” (EGIDIO GIANNESI, *Precursori*, op. cit., pag. 45)

<sup>102</sup> Pensiero di GIUSEPPE CERBONI in merito alla pubblicazione dell'opera di Francesco Marchi

<sup>103</sup> ANTONIO AMADUZZI, *Storia della Ragioneria*, Giuffrè Editore, 2004, pag 177

1866 Antonio Cappabianca, *Principi di contabilità generale dello Stato*

1867 Francesco Marchi, *Cinquecontisti*

1867 Teodoro Pareto, *La vera chiave della contabilità*

1868 Ilario Tarchiani, *Guida teorico-pratica delle scritture per bilancio ossia a partita doppia*

1869 Giuseppe Aguilar, *Il tenitore di Libri*

1870 Pellegrino Passerini, *Nozioni di Computisteria*

1871 F. Alberigo Bonalumi, *Nozioni di Computisteria*

1878 Giovanni Rossi, *La Logismografia Cerboniana*

1872 Fabio Besta, *Sulla capitalizzazione continua degli interessi*

1876 Giovanni Massa, *Considerazioni sulla Logismografia*

1874 Giorgio Marchesini, *La contabilità applicata al commercio ed alla banca*

1875 Francesco Ferruzzi, *Questione Marchi (Alberto)-Cerboni-Passerini*

1876 G. Antonio Gavezzeni, *La contabilità dei fondi pubblici e privati*

1877 Vincenzo Gitti, *Gli scrittori classici della partita doppia*

1877 Enrico Gagliardi, *Elementi dell'amministrazione economica*

1877 Enrico Morelli, *Manuale dei contabili e dei commercianti*

1878 Ulisse Montani, *Metodo di tenuta dei libri in partita doppia a conti personali*

1879 Ettore Mondini, *Monografie contabili amministrative (divise in cinque volumi)*

1880 Achille Sanguinetti, *Ricomposizioni logismografiche*

1880 Emanuele Pisani, *Statmografia applicata alle aziende private*

1883 Clitofonte Bellini, *La Logismografia*

1884 Gaetano Moreali, *Lettera sul metodo logismografico*

1884 Vincenzo Armuzzi, *La sezione Ragioneria e Commercio negli Istituti Tecnici*

1886 Aditeo Tarchiani, *Lezioni teorico-pratiche di Ragioneria*

1886 Carlo Rosati, *Monografie di contabilità bancaria*

1886 Pietro D'Alvise, *Forme attuali e riforme dei rendiconti e delle scritture degli istituti di credito*

1887 Fortunato Ristagno, *Contabilità di stato*

## 2.3 GIUSEPPE CERBONI

Non è possibile trattare di Giuseppe Cerboni e non riportare e condividere il pensiero di Egidio Giannessi: “ Il Marchi intravide sicuramente la teoria personalistica del conto e non è possibile prendere in considerazione l’opera del Cerboni senza leggere prima quella del Marchi. Questi diede con le sue ricerche un valido contributo allo sviluppo delle nostre discipline, non solo per aver dimostrato l’erroneità della teoria “cinquecentista” sostenuta dai francesi e impedito, di conseguenza, l’ulteriore affermazione di essa ma anche per aver operato “costruttivamente” anticipando il sistema di conti che il Cerboni prima e i suoi discepoli poi dovevano magistralmente sviluppare in ogni suo aspetto”<sup>(104)</sup>.

Il contributo del Cerboni non può essere oggettivamente valutato prescindendo completamente dal Marchi. Il contributo che lo studioso pesciatino ha apportato può essere ritenuto più o meno determinante ma non può sicuramente essere del tutto ignorato.

L’opera del Marchi costituì sicuramente le fondamenta per la definitiva costruzione della teoria personalistica italiana, che ottenne in seguito una favorevole accoglienza ed ebbe molti seguaci. È opportuno comunque sottolineare che il Cerboni è poi comunque riuscito a dare dei concetti che hanno acquistato una loro piena e autonomia ed originalità tanto da farlo considerare dalla dottrina come uno dei precursori dell’economia aziendale<sup>(105)</sup>.

Giuseppe Cerboni nacque a Marciana, presso l’Isola d’Elba nel 1827. Una volta compiuti gli studi all’età di soli 17 anni giunse a Firenze per entrare nell’Amministrazione Militare Toscana come apprendista. Partecipò quindi alle guerre del 1848 ed in seguito si occupò del riordino del corpo di Gendarmeria toscana e di quello dei Bersaglieri. Ricoprì quindi differenti incarichi in campo amministrativo: nel 1860 fu a Torino alla direzione contabile presso il Ministero della Guerra. Dal 1862 al 1865 svolse l’attività di direttore del materiale e con lo spostamento della capitale del 1861 venne trasferito a Firenze, dove pubblicò il suo primo scritto: la *Relazione sullo Stato militare di Toscana e rendimento di conti della rispettiva amministrazione*. Nel 1866 pubblicò un altro scritto *Sull’ordinamento della contabilità di Stato*, con il quale iniziò i suoi studi sulla contabilità pubblica. Al Comune di

---

<sup>104</sup> EGIDIO GIANNESSE, Precursori, op. cit., pag. 43-44

<sup>105</sup> Questo concetto viene ribadito dal Giannessi: “... se il Marchi può essere ritenuto precursore della teoria personalistica del conto, non può essere considerato tale nei confronti delle teorie generali enunciate dal Cerboni le quali non ebbero nella dottrina contabile precedenti di un qualche significato” EGIDIO GIANNESSE, Precursori, op. cit., pag. 110



Firenze dove svolgeva l'incarico di sindacatore del Comune, presento una partita doppia sinottica che preannunciava il metodo logismografico. Altra pubblicazione molto importante fu i Primi saggi di Logismografia, che venne presentata al congresso degli scienziati italiani, a Roma nel 1873.

In conseguenza del suo interesse per gli studi sulla contabilità pubblica, nel 1876 fu nominato Ragioniere generale dello Stato<sup>(106)</sup>, carica così importante da consentirgli di poter diffondere il metodo logismografico che, grazie alla sua opera, venne applicato a molte amministrazioni pubbliche. Nel 1877, infine, raggiunse il suo principale obiettivo : tale metodo venne applicato all'amministrazione dello Stato. L'introduzione della Logismografia in molte amministrazioni procurò tuttavia alcuni problemi, dal momento che incontrò degli ostacoli che ne resero difficile l'applicazione. Ciò nonostante continuò ad essere applicata fino al 1892, cioè fino al trasferimento del Cerboni alla Corte dei Conti, in qualità di consigliere.<sup>(107)</sup>

Nel 1886 lo studioso toscano aveva pubblicato la sua opera più importante *La Ragioneria scientifica e le sue relazioni con le discipline amministrative e sociali* in due volumi. Nel 1898 si occupò per due anni del Ministero delle Poste dove aveva il compito di predisporre un nuovo ordinamento amministrativo contabile. Negli ultimi anni della sua vita si ritirò nella sua isola natale, a Porto Azzurro, ove vi morì, novantenne, nel 1917.

Il Cerboni possiamo notarlo dalle notizie biografiche ebbe modi di operare all'interno delle amministrazioni pubbliche con incarichi di grande rilievo e prestigio; tale aspetto fu molto importante al fine di dare diffusione e affermazione al personalismo contabile che con il Cerboni raggiunse il suo massimo splendore.

Il Cerboni condivideva con il Marchi il concetto di personalismo del conto, ma affinché gli donasse una organicità scientifica ha dovuto apportare ulteriori approfondimenti e perfezionamenti.

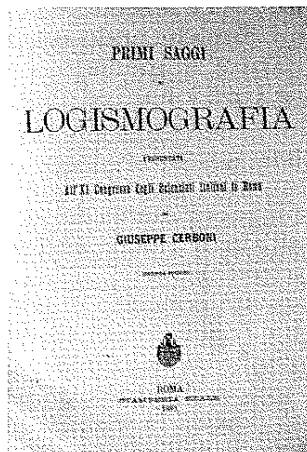
Il principio di base su cui lo studioso fonda il suo pensiero è l'assoluta personalità dei conti, motivata dal fatto che il debitore e il creditore sono sempre e comunque identificati come una persona naturale o giuridica, che agisce direttamente o attraverso i suoi rappresentanti. Il Cerboni usa le seguenti parole: “*Creditore-Debitore* deve essere sempre una persona

---

<sup>106</sup> La carica di Ragioniere Generale dello Stato era stata da poco istituita, precisamente nel 1869

<sup>107</sup> FEDERICA DONI, *La teoria personalistica del conto aspetti evolutivi ed approfondimenti critici*, Milano, Giuffrè Editore, 2007, pag. 432

naturale o giuridica capace di diritti o obbligazioni, o in sé, o per mezzo della sua rappresentanza: onde sempre la partite del dare e dell'avere, denno produrre un effetto personale effettivo. Non vi possono essere che conti veri e vivi, cioè che attribuiscono a persone vere debiti e crediti, e non conti morti, conti di comodo, conti artificiali, che riguardano una quiddità o un'astrattezza, sia amministrativa sia computistica sia economica. Posto ciò tutto sta nel piantare le scritture al vero e primo creditore a cui necessariamente vengono a contrapporsi i veri e primi debitori, e saper poi via via, sempre tenendo dietro alle permutazioni, contro posizioni, e successioni di rapporti personali, svolgere su questi due perni tutta la serie de' fatti economici. È una maniera di genealogia amministrativa, in cui però non si deve mai perdersi il filo de' rapporti delle persone giuridiche"<sup>(108)</sup>.



Il Cerboni amplia e rafforza il concetto di personalità del conto. Infatti, il processo logismologico compie un notevole passo in avanti con lo studioso toscano, considerando che la personalità del conto viene spiegata con una semplicità ed una chiarezza che prima di lui nessuno era riuscito a dare. I suoi predecessori avevano infatti proposto delle teorie che non erano riuscite a dare una adeguata e ragionevole giustificazione del significato contabile degli addebitamenti e degli accreditamenti, regola cruciale all'interno del metodo bilanciante.

Il Cerboni rende comprensibile il funzionamento dei conti introducendo un principio di natura giuridica, molto chiaro e immediato, che rispetto alle argomentazioni che si erano avute dagli studiosi di allora, dimostra una superiorità schiacciante a livello scientifico.

---

<sup>108</sup> GIUSEPPE CERBONI, Primi saggi di Logismografia presentati al XI congresso degli scienziati, Firenze,, La Minerva, seconda edizione, 1880, pag. 16-17

Infatti il Cerboni contrapponendo gli obblighi e i diritti fra il proprietario da un lato e gli agenti e i corrispondenti dall'altro riesce abilmente a spiegare il principio personalistico<sup>(109)</sup>.

Tale principio lo studioso lo manifesta in tutta la sua opera ed è riscontrabile in particolar modo nella definizione di patrimonio di azienda. Difatti secondo il Cerboni la materia amministrativa rappresenta la proprietà, “ossia la somma generale e specifica dei diritti e dei doveri dell'ente per mandato del quale l'amministrazione economica viene condotta”<sup>(110)</sup>.

Il ragionamento contabile in sostanza si basa sulla considerazione che la materia amministrativa è costituita esclusivamente dai diritti e doveri, imputabili ad evidenza soltanto a persone. Detto questo nell'ambito della rilevazione contabile lo strumento del conto, concepito come uno specchio delle mutazioni amministrative, non poteva che riferirsi a delle persone, svolgendo la peculiare funzione di indicare le relazioni di debito e di credito che si instaurano fra di loro. Da qui nasce l'esigenza di individuare con precisione le personalità a cui riferire i conti accesi per stabilire con precisione le relazioni reciproche di debito e credito. In questo contesto il Cerboni è sicuramente aiutato da il lavoro svolto dal Marchi, che già aveva individuato le personalità logismologiche: il proprietario, l'amministratore, gli agenti, i corrispondenti.

In base all'impostazione personalistica il Cerboni arriva alla seguente affermazione, “il proprietario amministri o no l'azienda è di fatto il creditore della sua sostanza e il debitore delle passività di lei verso gli agenti e i corrispondenti e che perciò il credito del proprietario corrisponde al debito degli agenti e dei corrispondenti e viceversa il credito di costoro corrisponde al debito del proprietario”<sup>(111)</sup>.

In aggiunta il Cerboni afferma anche: “... l'amministratore tiene la bilancia del dare e dell'avere tra il proprietario da una parte e gli agenti e i corrispondenti dall'altra”<sup>(112)</sup>.

Il Cerboni è proprio in tal modo che spiega la sua Logismografia, che si basa, sia pure in prima approssimazione, sulle regole della partita doppia, anche se per molti aspetti presenta sensibili diversità.

---

<sup>109</sup> Il PODDIGHE si esprime in tal modo: “Neanche il Marchi, che riferiva obblighi e diritti alla persona del gerente riuscì a dare per le ragioni poc'anzi lumeggiate, una spiegazione logismologica soddisfacente. PODDIGHE FRANCESCO, Dai cinquecentisti a Francesco Marchi. Contributo alla conoscenza del processo formativo della logismologia, pag 217-218

<sup>110</sup> Tale principio sarà oggetto dell'opera di demolizione effettuata dal Besta.

<sup>111</sup> GIUSEPPE CERBONI, Primi saggi di Logismografia op. cit., pag. 14

<sup>112</sup> GIUSEPPE CERBONI, Primi saggi di Logismografia op. cit., pag. 14

Importanti sono i principi su cui il Cerboni stesso basa la sua Logismografia e i fondamenti che stanno alla base dell'impianto delle scritture: gli assiomi della Logismografia.

Gli Assiomi della Logismografia<sup>(113)</sup>(<sup>114</sup>):

1° ASSIOMA: ogni amministratore consta di una o più aziende, ed ogni azienda ha un proprietario o un principale, a cui appartiene o assolutamente o per rappresentanza la materia da amministrare: e per contrapposto non si può amministrare senza che il proprietario o il principale entri in relazione con agenti e corrispondenti.

- 1° COROLLARIO: Può essere proprietario dell'azienda o un solo individuo o una riunione di individui costituiti in una società.
- 2° COROLLARIO: Il principale dell'azienda, se non è il proprio stesso, sarà sempre un rappresentante di lui, che abbia preso i terzi eguali poteri.
- 3° COROLLARIO: Il proprietario o principale esercita di diritto la supremazia dell'azienda

2° ASSIOMA: Altro è godere la proprietà e supremazia dell'azienda, altro l'amministrarla

- 1° COROLLARIO: Se il proprietario amministra l'azienda da sé stesso. Riveste la doppia distinta qualità di proprietario e di amministratore

3° ASSIOMA: Altro è amministrare l'azienda, altro custodire le sostanze di lei, e risponderne materialmente

- 1° COROLLARIO: se l'amministratore all'incarico della direzione degli affari dell'azienda e di darne ragione, aggiungesse pur quello di custodirne le sostanze, vestirebbe due qualità, quella di amministratore e quella di agente consegnatario.

4° ASSIOMA: Non si crea un debitore senza contemporaneamente creare un creditore e viceversa.

- 1° COROLLARIO: Ogni somma derivante da qualsivoglia operazione dell'azienda deve essere registrata in dare e in avere.

---

<sup>113</sup> GIUSEPPE CERBONI, Primi saggi di Logismografia op. cit.

<sup>114</sup> FEDERICA DONI, La teoria personalistica del conto aspetti evolutivi ed approfondimenti critici, Milano, Giuffrè Editore, 2007, pag.439

5° ASSIOMA: Il proprietario amministri o no l'azienda, è di fatto il creditore delle sostanze e il debitore delle passività di lei inverso gli agenti e corrispondenti.

- 1° COROLLARIO: Il credito del proprietario corrisponde al debito degli agenti e dei corrispondenti e viceversa il credito di costoro corrisponde al debito del proprietario.
- 2° COROLLARIO: L'amministratore tiene la bilancia del dare e dell'avere tra il proprietario da una parte e gli agenti e i corrispondenti dall'altra
- 3° COROLLARIO: L'amministratore non può essere debitore o creditore dell'azienda se non come agente consegnatario o corrispondente estraneo di essa.

6° ASSIOMA: Il dare e l'avere del proprietario non varia che per il fatto di perdite o di guadagni, ovvero per accrescimenti o diminuzioni alla prima dote che lo stesso proprietario assegnò all'azienda.

- 1° COROLLARIO: Le permutazioni degli oggetti rappresentanti il capitale dell'azienda od il passaggio di somme o di oggetti da da un agente o corrispondente all'altro, purché la somma della permutazione o del passaggio sia identica, non modificano ne la condizione economica del proprietario, né quella collettivamente intesa, degli agenti o dei corrispondenti.

Dalla elencazione sopra esposta fatta dal Cerboni nel suo "*Primi saggi*" si intuisce il pregevole tentativo dell'autore toscano di pervenire ad un assiomatizzazione del linguaggio contabile uniformando le classi di valori e trovando delle relazioni tra le quantità numeriche con il fine di costruire un vero e proprio sistema della scienza dei conti.

Nei primi due canoni si presenta i quattro soggetti ( possibili intestatari dei conti) ed i rapporti giuridici che li legano. Nel secondo corollario del quinto canone viene stabilita la netta neutralità dell'amministratore rispetto al sistema dei conti.

Sono due quindi i riferimenti soggettivi fondamentali: La proprietà e gli Agenti consegnatari e corrispondenti dall'altra.

Per quanto attiene all'applicazione della partita doppia si fa invece riferimento al quarto canone, da cui deriva che il credito del proprietario corrisponde al debito degli agenti e dei corrispondenti e viceversa il credito di costoro corrisponde al debito del proprietario.

Dai principi sopra esposti si individua due serie di conti impiegati nella Logismografia: quelli accesi al proprietario e quelli accesi ai corrispondenti e agli agenti, considerati complessivamente con il termine di *ente collettivo agenziale*, ovvero agenzia.

Le due serie di conti antitetiche assumono una differente denominazione, la prima è quella dei conti specifici, cioè aperti al proprietario, “ ... in quanto è creditore giuridico di tutte le attività, e debitore, parimenti giuridico di tutte le passività dell’azienda”<sup>(115)</sup>, che sostanzialmente esprime i diritti e gli obblighi del proprietario verso i singoli elementi patrimoniali. L’altra categoria di conti viene denominata dal Cerboni la serie dei *conti giuridici*, ovvero quella che attiene all’ente collettivo agenziale(consegnatari e corrispondenti), che è debitore verso il proprietario di tutte le attività e creditore di tutte le passività amministrative.

Queste due serie di conti formano la così detta bilancia patrimoniale od economica, che sono quindi conti uguali, ma antitetici, nel senso che il dare dell’uno è l’avere dell’altro e viceversa.

Questo sistema che prevedeva due serie antitetiche dei conti aveva però un grosso limite che era quello di non essere in grado di rilevare le cause degli aumenti e delle diminuzione del netto patrimoniale. È da qui che nasce a livello operativo il problema di creare una terza serie di conti, sempre da riferire al proprietario, che rilevasse le cause e le diminuzione delle variazione aumentative e diminutive del netto: tali conti furono denominati dal Cerboni *conti statistici od economici*.

Era necessario aprire sia al proprietario che all’agenzia due differenti conti al fine di rappresentare la situazione economica e giuridica: uno integrale per tutti i debiti e crediti per lo svolgimento dei vari fatti amministrativi, l’altro differenziale per gli aumenti e le diminuzioni del netto.

I conti generali e fondamentali della teorica Cerboniana erano quelli del proprietario e dell’agenzia, caratterizzati dal suddetto principio della contrapposizione. In realtà i due conti nella pratica operativa si scindono in due differenti aspetti, si ara quindi:

- 1 il conto integrale del proprietario (conto A)
- 2 il conto differenziale del proprietario (conto A bis)
- 3 il conto integrale dell’agenzia (conto B)

---

<sup>115</sup> GIUSEPPE CERBONI, Ricomposizioni logismografiche, Roma, Seconda Edizione, 1878.

- 4 il conto deferenziale dell'agenzia (conto B bis)

Secondo il Cerboni poi comunque la pratica avrebbe suggerito quali di questi conti dovevano essere espressi e quali invece potevano rimanere sottintesi.

Bisogna rilevare che la creazione della Logismografia comportò l'introduzione di nuove forme di rappresentazione grafica dei conti.

Doveroso è notare gli aspetti strettamente collegati alle scritture contabili in senso pratico, riguardo ai tre differenti tipi di fatti aziendali, ovvero i fatti *modificativi*, *permutativi* e *misti*<sup>(116)</sup>.

Per quanto attiene ai fatti modificativi si hanno due registrazioni: una nel dare o nell'avere di un conto e l'altra viceversa nell'avere o nel dare dell'altro conto. Il Melis ne dà un esempio nella sua opera: “ ... Ad esempio per la scadenza e la riscossione di un interesse di L. 500 si effettuano le registrazioni: in D. del conto “Agenzia” ed in A. del conto “Proprietario” per L. 500<sup>(117)</sup>.

I fatti permutativi danno luogo invece a quattro registrazioni che vengo iscritte in entrambe le sezioni dei due conti: ciò è dovuto al fatto che danno origine, per le due differenti personalità a cui sono accesi i due conti, contemporaneamente, ad una posizione sia di debito che di credito. Ad esempio: “ ... per l'acquisto con pagamento immediato di una partita di merci di L. 20.000, si compiono le registrazioni: nel D e nell'A del conto “Agenzia” per L. 20.000; nel D. e nell' A. del conto “Proprietario per L. 20.000.<sup>(118)</sup><sup>(119)</sup>

Infine i fatti misti invece producono quattro registrazioni di importi uguali per la parte permutativa del fatto, delle quali in due registrazioni viene iscritta la parte modificativa dello stesso fatto aziendale. Sempre facendo riferimento al Melis: “ Ad esempio per il pagamento ai fornitori di L.12.000 a saldo fattura di 12.800 si compilano le registrazioni: nel D. per L.12.000 e nell'A. per L.12.800 del conto “Proprietario”; nell'A. per L.12.000 e nel D. per L.12.800 del conto “Agenzia”<sup>(120)</sup><sup>(121)</sup>.

---

<sup>116</sup> Il Cerboni distingue i fatti amministrativi anche in: iniziali, iniziali - modificativi, modificativi, determinativi, complementari, conclusionali o terminativi, riconducendoli quindi in sei categorie, che vengono riferite alle varie funzioni specificando quando effettivamente determinano variazioni effettive della sostanza. GIUSEPPE CERBONI, *Ricomposizioni Logismografiche*, op. cit., pag. XVII. Secondo il Brambilla la distinzione costituisce uno dei punti fondamentali della Logismografia. GIUSEPPE BRAMBILLA, *Saggi critici di storia della ragioneria*, op. cit. pag.44

<sup>117</sup> FEDERIGO MELIS, *Storia della ragioneria*, op. cit., pag. 762, nota 27

<sup>118</sup> FEDERIGO MELIS, *Storia della ragioneria*, op. cit., pag. 762, nota 28

<sup>119</sup> FEDERICA DONI, *La teoria personalistica del conto aspetti evolutivi ed approfondimenti critici*, Milano, Giuffrè Editore, 2007, pag 445

<sup>120</sup> FEDERIGO MELIS, *Storia della ragioneria*, op. cit., pag. 762, nota 29

Per evitare di effettuare una registrazione apparentemente inutile, come quella dei fatti permutativi, si aggiunge ai due conti della bilancia patrimoniale, una colonna del permutazioni e delle compensazioni<sup>(122)</sup>, dove fosse possibile iscrivere gli importi relativi ai fatti permutativi, con l'indicazione a lato di una o due sigle per indicare il conto relativo. Tali importi poi venivano registrati una volta soltanto se riferiti ad un solo conto e venivano raddoppiati se riferiti a entrambi i conti<sup>(123)</sup>.

Un'altra importante modifica si ebbe con l'introduzione di 3 colonne, che precedevano i due conti della bilancia: tali colonne dovevano riportare il numero progressivo delle operazioni, la data e la descrizione delle operazioni stesse, ne venne poi aggiunta una quarta che doveva servire per controllo e riscontro dove venivano iscritti gli importi. In tal modo si creò il *Giornale Logismografico*, che rappresentava lo strumento fondamentale della Logismografia e presentava dal punto di vista formale, delle caratteristiche comune con il Giornalmastro francese.

Mediante lo strumento del giornale, che rappresentava la massima sintesi della rilevazione contabile, si poteva procedere alla registrazione quotidiana dei fatti amministrativi, ovvero alla scrittura cronologica, ma era necessario passare alla scrittura sistematica, finalizzata alla dimostrazione dei conti fondamentali del giornale. A tale scopo si utilizzava dei libri ausiliari detti svolgimenti, nei quali i conti del giornale venivano svolti mediante un sistema cosiddetto, graduale in base al quale i due conti venivano suddivisi in un certo numero di conti meno sintetici (svolgimenti di 1° grado), successivamente ciascuno di questi veniva ripartito in altri conti più analitici (svolgimenti di 2° grado) e così via.

Ciascuno dei due conti del giornale inoltre poteva dar luogo a due serie parallele di svolgimenti che venivano individuate nelle lettere A e A bis per il proprietario, B e B bis per l'agenzia. Per ogni serie si potevano avere gli svolgimenti in modo graduale che venivano indicati con lettere minuscole e numeri.

Si possono avere quindi diverse forme di Logismografia.

---

<sup>121</sup> FEDERICA DONI, La teoria personalistica del conto aspetti evolutivi ed approfondimenti critici, Milano, Giuffrè Editore, 2007, pag 446

<sup>122</sup> Nella colonna delle permutazioni e delle compensazioni si rilevano quindi solamente le variazioni compensative: ciò comporta di conseguenza che nei due conti del proprietario e dell'agenzia venivano registrate soltanto le modificazione del credito o del debito del proprietario, cioè le sue variazioni differenziali. ALDO AMADUZZI, L'azienda nel suo sistema e nell'ordine delle sue rilevazioni, op. cit., pag. 509

<sup>123</sup> FEDERICA DONI, La teoria personalistica del conto aspetti evolutivi ed approfondimenti critici, Milano, Giuffrè Editore, 2007, pag 446



Quando sono presenti tutte e quattro le serie di svolgimenti si ha la *Logismografia completa*. Al contrario se ci si avvale solo degli svolgimenti A, B e B bis si ha la *Logismografia ordinaria* che era quella più frequentemente usata in funzione della sua maggiore semplicità. Infine possiamo avere anche una terza forma di Logismografia qualora si utilizzasse soltanto gli svolgimenti A bis e B che veniva detta *partita doppia a forma Logismografia*.

Un esempio di giornale Logismografico è stato fornito dall'Amaduzzi<sup>(124)</sup>:

n. delle minute	Data		Descrizione delle operazioni	Ammont. articoli in P. D.	Bilancia patrimoniale				permutaz compen- saz	richiami a schemi
					Proprietario <i>A, A bis</i>		Agenzia <i>B, B bis</i>			
					Dare 5	Avere 6	Dare 7	Avere 8		
1	2	3	4					10	9	
1	gen	1	Iscrizione delle attività (100), passività (40) e netto (60)	140	—	60	60	—	80	AB
13	gen	5	Riscossi interessi attivi (20)	20	—	20	20	—	—	
14	»	»	Vendita di merci a pronti (40)	80	—	—	—	—	80	AB
16	gen	9	Scontatoci effetto (V.N. 40 sconto 5)	75	5	—	—	5	70	AB

In sostanza, al di là delle specifiche forme di Logismografia, il nuovo metodo che scaturisce dal giornale logismografico non è altro che il risultato dei principi fondamentali della teorica Cerboniana: in effetti la contemporanea presenza di due serie di conti integrali, riferiti sia al proprietario che all'agenzia costituisce il concetto basilare della teorica dello studioso.

Dopo aver trattato in modo generale del nuovo metodo di scritture contabili ideato e introdotto dal Cerboni non si può non illustrare l'effetto che esso ebbe nell'ambito delle aziende pubbliche, dove lo studioso toscano ricoprì un ruolo fondamentale e di grande rilievo ricoprendo prestigiosi incarichi pubblici.

È bene ricordare che il pensiero di Cerboni si sviluppò in un periodo storico particolare che era quello dell'Italia post-unitaria e pre-industriale dove le aziende private non presentavano molti aspetti gestionali di rilievo, mentre le aziende e gli organismi pubblici presentavano problemi gestionali di grande rilievo.

<sup>124</sup> ALDO AMADUZZI, L'azienda nel suo sistema e nell'ordine delle sue rilevazioni, op. cit. pag.596

Per comprendere a fondo come il sistema carboniano abbia risposto ad una serie di esigenze che si avevano nell'ambito delle aziende pubbliche è utile ricordare seppur brevemente i tratti caratteristici di tali realtà aziendali.

I tratti caratteristici sono i seguenti<sup>(125)</sup>:

1. Operatività in ambiente statico dove le operazioni aziendali che venivano svolte erano definite e le dimensioni aziendali non mutavano nel tempo
2. Possibilità di programmazione tempestiva delle condotte da attuare.
3. Struttura organizzativa di tipo gerarchico, dove al vertice venivano prese decisioni di indirizzo e i compiti pratici venivano svolti da organi periferici.
4. Svolgimento delle operazioni di gestione nel rispetto di schemi rigidi e presenza di un'attenta azione di controllo formale sull'azione amministrativa.

L'assetto istituzionale del Regno d'Italia era di tipo monarchico-costituzionale: al Parlamento veniva affidato il potere legislativo, mentre al Re quello esecutivo, che veniva esercitato mediante la nomina (o la revoca) dei ministri. Questi erano a capo dei Ministeri o Dipartimenti Ministeriali, che si distinguevano in Ministeri attivi e Ministeri passivi. I primi avevano la funzioni di predisporre ed erogare i servizi destinati ai cittadini ed all'apparato statale. I secondi erano predisposti alla raccolta dei finanziamenti necessari per sostenere le iniziative promosse dai primi. Di fatto poi in realtà vi erano molti Ministeri passivi ed uno soltanto attivo che era il Ministero delle Finanze che raccoglieva le rendite e i mezzi nell'ambito della funzione più generale della gestione delle risorse statali.

L'impegno profuso per la realizzazione di un'amministrazione si tradusse nell'emanazione di due leggi che gettarono le basi sull'ordinamento contabile italiano unitario proponendo le regole sull'amministrazione del patrimonio dello stato e sulla contabilità. Tali leggi furono: Legge di contabilità 13 novembre 1859 n. 3447 e la Legge 22 aprile 1869 n. 5026.

Il sistema di contabilità prevedeva la rilevazione mediante scritture contabili "per bilancio" ovvero secondo il metodo della partita doppia, seguendo quindi la tradizione cavouriana. Tale modalità di tenuta dei conti veniva impostata soltanto alla Ragioneria Generale ed alla Direzione Generale del Tesoro, mentre le altre amministrazioni avevano soltanto l'obbligo di coordinare le proprie scritture con quelle della Ragioneria Generale.

---

<sup>125</sup> FEDERICA DONI, La teoria personalistica del conto aspetti evolutivi ed approfondimenti critici, Milano, Giuffrè Editore, 2007, pag 453

All'interno di tale contesto storico politico, nel 1876 il Cerboni viene chiamato dal Depretis, allora Presidente del Consiglio e Ministro delle Finanze, a ricoprire l'incarico della direzione della Ragioneria Generale dello stato, in sostituzione del primo ragioniere Picello. Il Cerboni accettò l'incarico ma alla sola condizione che fosse possibile applicare alla contabilità dello Stato il metodo Logismografico. Ciò richiese l'approvazione da parte del Depretis di un documento ufficiale che aveva la finalità di illustrare il nuovo metodo contabile utilizzato. Il Ministro accettò che il metodo Logismografico divenisse il metodo ufficialmente adottato, ma pretese che inizialmente se ne facesse uso solo presso l'Intendenza di Finanza e la Ragioneria Generale della Stato, prima di disporre l'effettiva applicazione in tutti gli uffici dell'amministrazione.

La Logismografia venne introdotta con l'approvazione del quadro di contabilità per le scritture in partita doppia della Ragioneria generale dello Stato che sancì la definitiva abrogazione del precedente decreto ministeriale. Secondo il Cerboni tale vecchio sistema impediva di fornire un'efficace informativa e costringeva a ricorrere alle scritture tenute in partita semplice. La Logismografia non era però tuttavia nuova per lo Stato italiano dal momento che era stata già applicata alla contabilità militare dell'esercito toscano, quando dal 1864 al 1865, il Cerboni predispose un insieme di istruzioni affinché i conti della gestione del materiale dell'esercito consentissero la registrazione "per bilancio", in modo da poterne controllare i movimenti e verificarne l'esattezza.

Dopo questo iniziale approccio, nel 1877 la Logismografia ottenne il riconoscimento auspicato dal Cerboni e venne applicata alle scritture dell'Economato generale, del Ministero dell'Agricoltura e del Commercio ed a quelle della Ragioneria generale dello Stato, per poi nel 1880, essere estesa alle scritture di tutte le Intendenze di Finanza.

Lo stesso Cerboni inviò successivamente una circolare ai direttori capi di ragioneria degli altri Ministeri, affinché utilizzassero i quadri per l'applicazione del metodo logismografico nei propri uffici. Però nonostante la ferrea volontà del Cerboni supportata dal Ministro Magliani di estendere il metodo carboniano a tutta la contabilità dello Stato, in realtà non vennero date le indicazioni precise sulla forma in cui si sarebbero dovute presentare le scritture logismografiche nell'ambito delle varie amministrazioni.

Il Cerboni spiegò quindi le concrete modalità di presentazione nel Quadro contabilità e risolse il problema di natura operativa: si trattava in sostanza di un impianto tabellare,

costituito da un prospetto principale denominato *Giornale*, ed una serie di sottoconti chiamati, *Svolgimenti*, che dovevano spiegare il contenuto delle registrazioni a giornale.

L'obiettivo del Cerboni era quello di dare una quadro generale e un complesso di rilevazioni organico ed unitario.

A tal fine erano necessari due differenti tipi di scritture: le scritture del patrimonio e quelle del bilancio di previsione, che dovevano essere collegate fra loro.

Per realizzare in concreto ciò che il Cerboni aveva pensato si è usato il sistema logismografico, a causa della troppa complessità formale a cui era soggetta la partita doppia, mentre il nuovo metodo di scritture bilancianti sembrava specificamente concepito a tale scopo.

Il Cerboni per le scritture della ragioneria generale prevedeva sei conti generali che davano origine a tre bilance:

1. Lo Stato e gli Ordinatori dell'entrata
2. Lo Stato e gli ordinatori dell'uscita
3. Lo Stato e gli Agenti e Corrispondenti

La prima e la seconda bilancia rappresentano l'esercizio finanziario del bilancio di previsione, mentre la terza l'esercizio economico o patrimoniale. In realtà poi le operazioni dell'esercizio finanziario confluiscono nell'esercizio economico anche se il Cerboni le teneva distinte dal momento che le responsabilità relative sono diverse.

Con il termine esercizio finanziario lo studioso fa riferimento al complesso dei fatti amministrativi che sono l'espressione delle previsioni delle autorizzazioni contenute nel bilancio di previsione dello stato. Al contrario l'esercizio economico, preminente rispetto a quello finanziario, serve per determinare i crediti e i debiti, ovvero i diritti e gli obblighi dello stato rispetto a quanto stabilito nel bilancio di previsione.

L'elemento di novità presente nelle aziende pubbliche è rappresentato da i conti che devono essere utilizzati quando la rilevazione contabile è incentrata non sulle variazioni del patrimonio ma sul movimento delle entrate e delle uscite previste. In riferimento a tali conti il Cerboni non si sofferma tanto dal punto di vista teorico quanto sul piano delle applicazioni operative, utilizzando dei conti specifici, denominati conti legislativi e conti morali.

Tali conti rappresentavano l'esercizio finanziario e servono per illustrare la situazione dell'entrata e della spesa effettiva e quella relativa alla situazione di cassa.. con il termine conti legislativi il Cerboni si riferisce alla posizione dello Stato nei confronti del Governo in riferimento all'esercizio del potere di accertamento delle posizioni di debito e di credito imputabili alle amministrazioni centrali.

In sostanza, secondo il Ceccherelli, “ ... restano conti fondamentali i soli due conti del proprietario e dell'ente agenziale, soltanto che in tal caso, poiché il Cerboni ritiene l'obbligo ed il diritto del proprietario di indole legislativa, ed il conseguente obbligo e diritto degli ordinatori di indole morale, i conti riferiti al proprietario li chiama legislativi e gli altri morali o amministrativi”<sup>(126)</sup>.

È doveroso alla fine di questa breve disamina osservare il significato che ha avuto il contributo logismologico di Giuseppe Cerboni.

La teoria personalistica del conto elaborata dal Cerboni sulla traccia, come abbiamo visto, delineata dal Marchi, determinò importantissimi riflessi sulle modalità di rilevazione contabile adottate nelle aziende, in particolare in quelle pubbliche.

L'introduzione del metodo logismografico scatenò un acceso dibattito fra i logismografi e i partiduplisti. Tale dialettica proseguì anche quando il Cerboni lasciò l'incarico di Ragioniere generale per diventare Consigliere della Corte dei Conti. La lotta dottrinale provocò un eccessivo interesse degli studiosi contemporanei, ma anche successivi, alla Logismografia che costituiva però soltanto una parte del contributo dottrinale del Cerboni.

Tale tendenza condizionò il giudizio che si ebbe e che si è avuto col trascorrere degli anni dal momento che la parte più “scientifica” della sua opera venne trascurata. Tuttavia, da un'analisi attenta e critica emergono alcuni aspetti di rilevante significatività che fanno emergere il suo indiscutibile contributo non soltanto in merito allo sviluppo del pensiero logismologico, ma anche alla formazione della disciplina economico aziendale.

In effetti valutando in complesso l'opera del Cerboni non si può prescindere da due particolari fondamentali<sup>(127)</sup>:

---

<sup>126</sup> ALBERTO CECCHERELLI, *La logismologia*, op. cit. pag. 117. Anche il Besta osservava che se si sostituisse alle parole Stato e Governo quelle di proprietario ed agenti si otterrebbero le stesse osservazioni in aziende diverse da quelle dello stato. Fabio Besta, *La Ragioneria*, op. cit. pag. 475

<sup>127</sup> FEDERICA DONI, *La teoria personalistica del conto aspetti evolutivi ed approfondimenti critici*, Milano, Giuffrè Editore, 2007, pag 471

1. Chiarire la portata del debito culturale del Cerboni verso il Marchi, in modo da poter discernere gli effettivi aspetti innovativi della teorica proposta.
2. Definire i riflessi della impostazione contabile, incentrata sul personalismo, sull'evoluzione futura degli studi economico-aziendali.

Per quanto riguarda il primo aspetto, non pare giusto attribuire una posizione di superiorità scientifica al Cerboni rispetto al Marchi, unanimemente riconosciuto come il vero precursore e, da taluni, ideatore della teoria personalistica del conto. Rimane comunque importante una analisi sul grado di dipendenza delle considerazioni del Cerboni rispetto a quelle cronologicamente più distanti del Marchi<sup>(128)</sup>.

Prescindendo dalle considerazioni sulla morte prematura del Marchi, che determinarono sicuramente un'interruzione imprevista nelle sue ricerche e nella sua produzione letteraria, non è possibile presumere quale sarebbe stata l'evoluzione degli studi ragionieristici, qualora non fosse mancato l'impegno dottrinale dello studioso pesciatino.

Probabilmente il percorso logismologico avrebbe potuto seguire lo stesso cammino evolutivo: il Cerboni, forse, avrebbe lo stesso proposto il metodo Logismografico e successivamente il Besta ed i suoi allievi avrebbe determinato il definitivo superamento del personalismo contabile con l'introduzione della teorica dei conti a valore.

Fu importante per non dire fondamentale però il contributo del Marchi in termini di confutazione delle teorie straniere. L'apporto dello studioso pesciatino deve essere collocato quindi nell'ambito del graduale progredire della disciplina che, attraverso passaggi successivi, veniva indirizzata sempre verso una maggiore scientificità dei contenuti. È da ritenere che il Marchi abbia svolto un'azione di difesa verso le teorie straniere ma abbia svolto anche un'attività di orientamento, sia diretta che indiretta, come sostiene Carlo Caramiello<sup>(129)</sup>, verso la formazione di teorie che si affermeranno successivamente.

L'intento non è certo quello di sminuire le opere del Marchi e il valore delle stesse. Tuttavia è fuori dubbio che le sue opere denotino evidenti carenze e difficoltà di natura interpretativa. I suoi due intenti erano quelli di contrastare la teorica dei cinquecontisti e di fondare la teorica personalistica, e possiamo sicuramente dire che il primo obiettivo è stato raggiunto

---

<sup>128</sup> FEDERICA DONI, *La teoria personalistica del conto aspetti evolutivi ed approfondimenti critici*, Milano, Giuffrè Editore, 2007, pag 471

<sup>129</sup> CARLO CARAMIELLO, *Previsioni e prospettive nell'opera del Villa*, Pisa 1965. Pag. 228

con successo, per quanto attiene al secondo il Marchi mostra alcune incongruenze che palesano pertanto un evidente incompletezza.

La problematica logismologica appare quindi soltanto abilmente impostata dal Marchi: la sua teorica ha in effetti contribuito in particolare sul piano della logica interpretativa delle scritture, soffermandosi sulla capacità segnaletica dei conti<sup>(130)</sup>, mediante il miglioramento della conoscenza del loro significato.

Infatti è bene precisare che già all'epoca del Marchi gli scopi delle scritture in partita doppia era di due tipi: era indispensabile conoscere sia la situazione economica che quella giuridica del patrimonio. Tale concetto presente in modo diffuso nel pensiero di Cerboni si concretizzava da un lato nella specificazione degli effetti e delle cause dei fatti amministrativi, dimostrando cioè le variazioni aumentative e diminutive del patrimonio e le cause che le avevano determinate e dall'altro nell'esame dei diritti e degli obblighi, originati in conseguenza dei fatti amministrativi, fra le persone coinvolte nell'organismo produttivo. Il personalismo contabile del Marchi poi perfezionato meglio dal Cerboni era in grado di soddisfare tali esigenze mediante la rilevazione con le scritture in partita doppia.

Sotto tale aspetto quindi il Cerboni non apporta spunti innovativi, dal momento che il suo modo di pensare si colloca dentro una tendenza ormai consolidata nella disciplina ragionieristica, che dava importanza primaria all'aspetto giuridico.

L'aspetto economico rispetto al giuridico passava in secondo piano e veniva considerato derivato rispetto a quello giuridico: tale concetto che si ripresenterà poi in maniera più marcata nell'opera del Cerboni, *La ragioneria scientifica*, era già quindi stato individuato dal Marchi. Pertanto il Cerboni non introduce novità rilevanti sotto questo aspetto ma si limita a ereditare questo concetto dal Marchi.

Un altro punto di contatto è rappresentato dal significato che i due studiosi attribuiscono al significato delle scritture contabili; il Cerboni non riteneva importante la correttezza formale della tenuta delle scritture ma piuttosto il loro significato contabile. Il Cerboni a ben vedere però compie un ulteriore passo in avanti individuando un sistema unitario, quello delle funzioni amministrative, alla base dello studio dell'azienda.

---

<sup>130</sup> Il conto, com'è noto rappresenta lo strumento di conversione in cifre della dinamica aziendale che è ad esso riferita, ma al tempo stesso è anche strumento di riconversione delle cifre in andamenti economici ovvero "... di comprensione del significato delle forze delle quali le cifre rappresentano le espressioni quantitative" CARLO CARAMIELLO, *Previsioni e prospettive nell'opera del Villa*, Pisa 1965. Pag. 229

È doveroso comunque notare l'intuizione avuta dallo studioso pesciatino, ovvero quella di strutturare l'impianto contabile utilizzando i conti personali che risultavano i più adatti ad evidenziare la componente giuridica.

L'altro aspetto caratteristico della teorica del Marchi è l'individuazione delle quattro personalità logismologiche che risulta di particolare interesse alla luce degli sviluppi apportati successivamente dal Cerboni. Le figure del proprietario dei corrispondenti e dei consegnatari che possono essere denominate personalità contabili, e la persona del gerente o amministratore, ovvero la personalità di riferimento, consentono al Marchi di dare una nuova angolazione al pensiero logismologico. In sostanza egli dimostra l'erroneità di tenere aperti cinque conti al proprietario (E.Degranges), introducendo la figura del gerente, al quale ogni rapporto di tipo amministrativo deve essere riferito. In conseguenza poi dell'inutilità del conto acceso al gerente, il cui saldo risulta da quelli dei conti ad esso riferiti, i conti generali vengono ridotti a due: quello acceso al proprietario, differenziale, e quello acceso ai consegnatari e ai corrispondenti, integrale.

Nonostante sia innegabile l'apporto positivo del Marchi sul sistema contabile e sul significato da attribuire ai conti, si deve al contempo notare che lo stesso autore è caduto talvolta in qualche contraddizione: "Se effettivamente la nuova angolazione del pensiero logismologico condusse il Marchi ad intuizioni originali e ad una spiegazione logica del sistema dei conti, che fino a quel momento era stata dubbia e confusa, non è possibile non avvertire la forte debolezza da cui era evidentemente affetta. Proprio la personalità del gerente, momento cruciale della riflessione logismologica del Marchi, denota l'aspetto maggiormente discutibile della sua teoria. In effetti soltanto nell'ambito della suddetta angolazione risulta accettabile la personificazione dell'azienda nella figura del gerente dove assume la configurazione di una sorta di – *deux ex machina* –, quale personalità di riferimento per tutti i conti, che tuttavia non compare, rimanendo sempre sottinteso ed inespresso. In base a tali considerazioni è possibile quindi giustificare le personificazioni del gerente-amministratore-azienda e del proprietario-consegnatario, che in linea di principio lo stesso Marchi aveva così strettamente criticato e combattuto nell'ambito della teorica dei cinquecontisti. Per tale motivo non appare quindi così infondata la principale critica che gli viene addebitata, cioè il fatto di avere in sostanza commesso lo stesso errore dei seguaci del



Degranges, ovvero l'esser ricaduto nelle stesse finzioni che lui stesso aveva tanto osteggiato"<sup>(131)</sup>.

Tali considerazioni sull'originalità delle idee del Marchi vengono condivise dalla maggior parte della dottrina della materia contabile<sup>(132)</sup>: per quanto attiene al Cerboni è ragionevole affermare che solo una parte dei concetti espressi dal Marchi vengono mutuati dal Cerboni<sup>(133)</sup>. È possibile allora collocare la teorica del Cerboni su una posizione relativamente autonoma, cioè meno indipendente dalle induzioni attribuibili allo studioso di Pescia.

Infatti, è proprio sull'aspetto relativo al gerente che il Cerboni comincia a prendere le distanze dal Marchi e più in generale in merito alle figure logismografiche. Il Cerboni condivide l'impostazione generale del Marchi basata sulla integrale personalità dei conti e sull'assoluta centralità del principio giuridico nelle scritture contabili, ma si allontana sotto altri aspetti dalla visione dottrinale del Marchi.

Gli aspetti di diversità della teorica del Marchi sono riconducibili in sintesi a due:

1. Il riconoscimento di due soli conti generali: uno acceso al proprietario e l'altro agli agenti e corrispondenti, considerati complessivamente nell'ente collettivo dell'agenzia, in posizione antitetica fra di loro, con l'introduzione di una serie di conti integrali riferiti al proprietario<sup>(134)</sup>;
2. Il definitivo superamento e abbandono dei rapporti fra proprietario, agenti e corrispondenti con l'ente astratto rappresentato dall'azienda personificata nella figura dell'amministratore. Tale concetto viene sostituito dal Cerboni con il principio giuridico di contrapposizione fra gli obblighi e i diritti reciproci del proprietario in confronto a quelli dei corrispondenti ed i consegnatari. Tale tipo di riflessione sembra

---

<sup>131</sup> FEDERICA DONI, *La teoria personalistica del conto aspetti evolutivi ed approfondimenti critici*, Milano, Giuffrè Editore, 2007, pag 476

<sup>132</sup> È di avviso diverso il Lucchini che addirittura non intravede nessuno spunto di novità nelle opere del Marchi e ritiene che tutte le "innovazioni" da lui apportate fossero già presenti nella dottrina dell'epoca, in particolar modo si riferisce al personalismo dei conti che secondo lo studioso era già stato affrontato dagli scrittori classici contabili prima dell'avvento scientifico del Marchi. Queste sono le sue esatte parole: " Sebbene però, le teoriche solennemente promulgate dal Marchi poco contenessero in sé di nuovo, se ne eccettui l'introduzioni del conto dell'Amministratore, e nessuna radicale trasformazione abbiano apportato al metodo, pure esse furono feconde di progresso nello studio della scienza dei Conti, perché al rumore sollevato dalla loro divulgazione e dagli svariati commenti da essi provocati venne eccitata la curiosità degli studiosi e fatta nascere in molti la volontà di approfondire le loro ricerche per migliorare sempre più i caratteri fondamentali e l'indirizzo razionale della scritturazione" ERNESTO LUCCHINI, *Storia della ragioneria italiana* op. cit. pag. 101.

<sup>133</sup> FEDERICA DONI, *La teoria personalistica del conto*, op cit. pag. 477

<sup>134</sup> Il metodo Logismografico introduce sostanzialmente due novità contabili: 1) il conto integrale del proprietario e i relativi svolgimenti e 2)il conto differenziale dell'agenzia . Sandro Pezzoli, *Profili di storia della ragioneria* , op. cit. pag. 83

quindi più adatta a spiegare in maniera plausibile il meccanismo degli addebitamenti e degli accreditamenti che, nel metodo bilanciante, avvengono in modo simultaneo e antitetico<sup>(135)</sup>.

L'impianto contabile non poteva non evidenziare tale fondamentale passaggio, che rappresenta una vera e propria innovazione che darà in seguito vita ad un acceso dibattito tra gli studiosi.

È fuori dubbio, all'interno della dottrina, che senza questa fondamentale innovazione in campo logismologico, sia pur basata sostanzialmente su concetti e teorie appartenenti al Marchi, non sarebbe stato possibile compiere quel processo evolutivo di cui ancora oggi osserviamo le conseguenze in ambito economico-aziendale.

Detto questo, è fondamentale riconoscere gli ampi meriti oltre che a Francesco Marchi anche a Giuseppe Cerboni, " ... senza il quale la ragioneria italiana non avrebbe raggiunto lo sviluppo di cui è stata capace"<sup>(136)</sup>.

Spetta senza dubbio al Cerboni il merito di aver descritto con certezza e chiarezza il concetto basilare che rimarrà immutato negli anni, ovvero l'assioma della teoria personalistica e la massima costante per il procedimento scritturale<sup>(137)</sup>.

Proprio grazie al Cerboni che introdusse il noto principio giuridico, si ebbe la definitiva sistemazione della materia in ambito logismologico, tanto da rendere le varie teorie personalistiche riconducibili ad un'unica teoria caratterizzata appunto dall'assioma attribuibile a Giuseppe Cerboni. Per la prima volta si può far riferimento ad un canone fondamentale<sup>(138)</sup> in grado di fornire un'opportuna generalizzazione della teoria personalistica, che diventa così immediatamente individuabile, indipendentemente dallo studioso che la espone.

È affermare quindi che il metodo logismografico si è originato in seguito alle modifiche che il Cerboni aveva apportato alla teoria personalistica del Marchi, che venne approfondita nel

---

<sup>135</sup> Questa è la sintesi proposta dal Ceccherelli. ALBERTO CECCHERELLI, *La Logismologia*, op. cit. pag. 118

<sup>136</sup> FRANCESCO DE GOBBIS, *Il pensiero e l'opera di GIUSEPPE CERBONI*, Lettura tenuta al Collegio dei Ragionieri di Firenze, Dicembre 1914, riportato da Ceccherelli in, *La logismologia* op. cit. pag. 113

<sup>137</sup> Secondo il Ceccherelli tale assioma è il seguente: " ... il diritto del proprietario corrisponde all'obbligo dei terzi, e l'obbligo del proprietario al diritto dei terzi" Alberto Ceccherelli, *La logismologia*, op. cit. pag. 124

<sup>138</sup> Tale canone è il risultato della integrazione del principio della personalità dei conti con quello giuridico, introdotto dal Cerboni, che svolge la funzione di fornire un'adeguata giustificazione secondo il Ceccherelli al più logica e razionale che fosse mai stata proposta dai personalisti. ALBERTO CECCHERELLI, *La logismologia*, op. cit., pag. 131

suo aspetto pseudo - giuridico senza tuttavia, “ ... trarre le debite conseguenze teorico contabili delle sue premesse economiche”(139).

## 2.4 L'OPERA FONDAMENTALE: LA RAGIONERIA SCEINTIFICA

Per poter completare l'analisi sul pensiero dello studioso ed individuare gli aspetti innovativi di più ampio respiro occorre, infine, analizzare alcuni aspetti fondamentali tratti dalla opera principale di Giuseppe Cerboni: La ragioneria scientifica e le sue relazioni con le discipline amministrative e sociali, dalla quale emerge la versatilità dell'impegno di questo studioso(140).

Anche solo il titolo rende immediata l'idea degli obiettivi che l'autore si è posto nel scriverla, ovvero la volontà di far assurgere la ragioneria al rango di scienza(141), identificandone le relazioni con le altre discipline amministrative e sociali.

Il contenuto dell'opera diviso in due volumi, i *Prolegomeni* ed il *Metodo*, è incentrato sull'essenza del pensiero logismologico, che per la prima volta viene ricercato nei principi della logica del ragionamento umano. Il Cerboni era estremamente convinto che il nucleo della logismologia non dovesse limitarsi all'analisi formale dei numeri e dei dati, ma bensì compiere un'indagine più profonda e accurata che doveva partire da considerazioni a carattere generale, fortemente ispirate alla filosofia.

Secondo l'Antonelli la formazione culturale del Cerboni ha risentito molto dell'indirizzo filosofico dominante della prima metà dell'ottocento(142).

---

<sup>139</sup> ALDO AMADUZZI, *L'azienda nel suo sistema e nell'ordine delle sue rilevazioni*, p. cit. pag. 58

<sup>140</sup> Il Giannessi si preoccupa di evidenziare come talvolta in dottrina non si dia il giusto valore alle opere del Cerboni, ciò a causa dell'opera di demolizione fatta successivamente dal Besta. Le opere dello studioso toscano sono più apprezzate e ricordate all'estero. EGIDIO GIANNESSE, *I precursori in economia aziendale*, op. cit. pag. 45

<sup>141</sup> Il Cerboni afferma nella sua opera che vi sono tre condizioni indispensabili affinché un complesso di nozioni o di concetti possano essere considerati una scienza: è necessario che vi sia un insieme di dati forniti dall'osservazione, vi deve essere un fine da raggiungere ed infine è indispensabile la presenza di un metodo rigoroso garantito dall'esperienza. Secondo il Cerboni la ragioneria presenta tutti i requisiti e le condizioni suesposte e quindi può essere considerata ragionevolmente una scienza, difatti afferma: “ Che poi la ragioneria possieda tutte e tre le condizioni testé accennate per assumere il titolo di scienza, sembra non possa revocarsi in dubbio. Essa ha già in fatto raccolto un ricco materiale di dati forniti da un'esperienza di oltre duemila anni non che un tesoro di principi amministrati da altre scienze affini, quali il diritto, l'economia, il calcolo ecc. ha poi un fine suo proprio e peculiare cui non mira e non può mirare nessun altro ramo del sapere qual'è quello di illuminare la volontà operante nell'interesse dell'azienda economica. Essa infine si vale nelle sue investigazioni dei metodi comuni a tutte le discipline della sua specie, giovandosi specialmente dei criteri esatti del calcolo, sul quale fonda grandissima parte delle sue conclusioni. Non le resta che organizzare e comporre in armonico e razionale sistema i principi e i fatti utili al suo fine, per assidersi nel concerto delle scienze sorelle e colmare il vuoto che tra esse esisteva rispetto a tale disciplina” GIUSEPPE CERBONI, *La ragioneria scientifica*, op. cit. pag.304

Nel primo capitolo dei Prolegomeni il Cerboni manifesta un rilievo che nessun studioso aveva mai evidenziato<sup>(143)</sup>: gli scopi che si prefissa sono molto elevati ed impegnativi tanto che lui stesso non riesce poi a mantenere le premesse che aveva così efficacemente elaborato.

Primo obiettivo del Cerboni era quello di dare una definizione dell'oggetto scientifico degli studi aziendali, in modo tale da far acquisire alla materia il giusto peso, dato che fino a quel momento gli studi economico-aziendali erano stati rilegati ad una posizione di secondo piano rispetto all'economia ed alla statistica.

Il Cerboni premette fin da subito che nello studio della ragioneria è necessario seguire il metodo deduttivo<sup>(144)</sup> seguendo in particolare i principi di Cartesio che affrontava la filosofia seguendo il principio caratteristico della matematica. L'obiettivo del Cerboni era quello di scoprire il "principio supremo" della disciplina ragionieristica da dove poi sarebbero discesi tutti gli altri principi. Secondo lo studioso era necessario che la ragioneria fosse considerata scienza partendo dal presupposto che: "... proprietà di una scienza formale è che tutte le materie da essa abbracciate si dispongano gerarchicamente intorno ad un unico principio generalissimo, dal quale si possono logicamente dedurre e al quale, per conseguenza, tutte si possono ricondurre"<sup>(145)</sup>.

Il Cerboni passa poi ad analizzare lo stato attuale della dottrina contabile, facendo notare, con rammarico, che non era ancora riuscita a darsi un assetto giuridico e razionale. Ciò era dovuto secondo l'autore al fatto che a livello nazionale la ragioneria non ricopriva un ruolo importante, sia nelle università che nelle scuole superiori, per colpa del suo ritardo evolutivo rispetto ad altre discipline.

---

<sup>142</sup> VALERIO ANTONELLI, L'evoluzione degli studi funzionali nella dottrina economico-aziendali: alcune osservazioni critiche sul pensiero di Giuseppe Cerboni, pag. 377

<sup>143</sup> FEDERICA DONI, La teoria personalistica del conto, op cit. pag. 483.

È importante ricordare che prima del Cerboni già Francesco Villa aveva manifestato la tendenza ad ampliare gli studi della ragioneria, affermando che il contenuto scientifico della stessa non poteva essere limitato alla tenuta dei conti ma doveva essere incentrato sull'analisi delle norme, delle leggi, delle consuetudini, che regolano l'amministrazione aziendale. Il Villa tuttavia malgrado i notevoli intenti non si preoccupò di definire il metodo di indagine e non affrontò in modo rigoroso e sistematico il problema del contenuto scientifico della ragioneria in merito al quale si limitò a fornire soltanto alcune indicazioni approssimative.

<sup>144</sup> Nella nota XIV il Cerboni si esprime chiarendo la sua posizione sul differente utilizzo dei due metodi: queste sono le sue parole: "... il metodo induttivo è proprio della speculazione primigenia, e il deduttivo è il più adatto allo svolgimento delle verità trovate e quindi alla didattica". Egli chiarisce che la costruzione della teoria personalistica ha proceduto attraverso progressive induzioni fino ad arrivare al principio supremo dell'amministrazione aziendale, utilizzando quindi il metodo induttivo. Al contrario per fini didattici ritiene opportuno servirsi del metodo deduttivo. GIUSEPPE CERBONI, La ragioneria scientifica, op. cit., pag.308-309

<sup>145</sup> GIUSEPPE CERBONI, La ragioneria scientifica, op. cit. pag.67

Il Cerboni giunge poi all'elaborazione e puntualizza il "centro dei centri" ovvero il principio generalissimo della ragioneria deve essere ricercato nel pensiero dell'uomo che come primo movente dei fenomeni economici deve indicare quel tronco comune in grado di unificare le materie attinenti agli studi aziendali, che identifica nel pensiero logismologico.

Tale termine determina la fusione di tre differenti ordini di pensiero: l'economico, l'amministrativo e il computistico. Il pensiero economico si sostanzia nella necessità dell'uomo di soddisfare i propri bisogni, quello amministrativo nella presenza del diritto e nella morale che impongono limitazioni al soddisfacimento dei desideri e bisogni dell'uomo senza urtare quelli della collettività. Il pensiero computistico deriva dal fabbisogno di convertire i risultati delle operazioni in cifre.

Nel pensiero logismologico sono quindi racchiusi i tre tipi di pensiero ed in esso trovano una loro organica unitarietà riconducibile alla vera essenza della ragioneria, che trova la sua sede naturale nella scienza economica.

Il pensiero logismologico in grado di sintetizzare il complesso dei fatti economici, amministrativi e computistici si manifesta, secondo l'autore, in una serie di funzioni mediante le quali opera in campo aziendale.

La conoscenza delle funzioni aziendali porta il Cerboni alla definizione degli organi che sono destinati al loro svolgimento, ovvero alla contabilità, definita come la scienza degli organismi e delle responsabilità aziendali.

Successivamente il Cerboni analizza la computisteria, che comprende l'applicazione della matematica ai fatti amministrativi e la loro rappresentazione in formule tabellari. La quarta e ultima componente è la Logismografia.

Anche nella sua opera fondamentale quindi il Cerboni enuncia e analizza la Logismografia, dimostrando che l'impianto logismografico regna sovrano nelle opere del maestro toscano. L'impianto logismografico offriva quindi, secondo il Cerboni, gli strumenti necessari per poter rispondere alle esigenze derivanti dalla dinamica aziendale che doveva essere adeguatamente rappresentata. Tale metodo tuttavia si trovava secondo il Cerboni in uno stadio rudimentale.

In tali concetti espresso dal Maestro è possibile notare il concetto di informativa aziendale fornito dal metodo logismografico: lo scopo è quello di rappresentare l'essenza amministrativa e da qui discendono altri principi e concetti fondamentali come l'affidabilità e

trasparenza delle scritture contabili e quindi della rappresentazione corretta dei risultati aziendali, concetti che assumeranno un'infinita importanza soltanto successivamente.

Molti sono stati quindi i meriti e i punti di forza della teoria Cerboniana, ma al contempo sono da rilevare gli elementi più critici e i punti di debolezza delle teorie esposte dallo studioso toscano. Basti pensare alla formulazione del sistema delle funzioni amministrative con le quali lo studioso intendeva racchiudere in schemi rigidi tutte le manifestazioni di vita aziendale e alle posizioni non chiare in relazione ai confini esistenti tra la ragioneria e la scienza dell'amministrazione oltre la confusione inerente la derivazione del pensiero amministrativo da quello logismologico e all'attribuzione di compiti eccessivamente ampi alla ragioneria<sup>(146)</sup>. È opportuno ricordare che tali critiche furono riportate poi dalla posizione dell'Onida, secondo il quale il Cerboni, pur avendo assegnato alla ragioneria il significato di scienza dell'amministrazione, in realtà la ridusse ad una concezione alquanto limitata, restringendola alla mera tenuta dei conti. La ragioneria quindi nonostante i propositi enunciati dallo stesso Cerboni non assume un reale contenuto scientifico dal momento si concretizza nel pensiero logismologico espresso dalle dodici funzioni amministrative.

Una volta delineati tali autorevoli giudizi sull'opera del Cerboni è possibile individuare due differenti posizioni: la prima è quella proposta dall'Onida, che accogliendo l'impostazione bestana, formula un giudizio negativo sulla teoria Cerboniana, in particolare sulle funzioni amministrative evidenziandone le carenze sul piano scientifico e del contenuto economico.

La seconda posizione, antitetica, vede nel Cerboni un vero e proprio precursore dell'attuale indirizzo economico-aziendale, affatto inferiore al contributo apportato dal Villa. In tal senso viene particolarmente apprezzata la ferma volontà dello studioso di elevare la ragioneria al rango di scienza<sup>(147)</sup> con la finalità di dare una sistemazione unitaria alla disciplina aziendale.

Viene quindi riconosciuto allo studioso toscano il merito di aver incarnato più di altri l'ansia di rinnovamento tipica dell'epoca<sup>(148)</sup>.

---

<sup>146</sup> FEDERICA DONI, La teoria personalistica del conto, op cit. pag. 507

<sup>147</sup> In particolare: PLINIO BARIOLA, *Storia della ragioneria* op. cit. pag.489-490 e Vittorio Alfieri, *Le regole, Le classificazioni*, op. cit. pag. 67

<sup>148</sup> L'aver intuito "un determinato ordine di studi e rapporti" è indubbiamente una caratteristica peculiare dell'opera del Cerboni, che non può non essergli riconosciuta. Sia il Giannessi che l'Amaduzzi reputano il Cerboni il primo studioso che si colloca nel III periodo ovvero quello della *sistemazione generale della ragioneria e delle tecniche amministrative*. Egli infatti afferma riferendosi all'opera del Cerboni che: "... costituisce una prima sistemazione

Anche lo stesso Onida è costretto ad ammettere che il Cerboni: “ ... pur in un’angusta concezione della materia, espresse l’aspirazione ad una scienza dell’amministrazione economica , avente per oggetto l’azienda, studiata come organica unità, nel complesso delle funzioni in essa esplicitanti, in ordine a dati fini”<sup>(149)</sup>.

È doveroso notare che queste ammirevoli aspirazioni che hanno contraddistinto il Cerboni gli sono costate molte critiche col passare degli anni. I due contributi principali, ovvero la Logismografia e il sistema delle funzioni amministrative hanno subito molte critiche, tali da far sottovalutare il contributo apportato dallo stesso Cerboni in tutte le altre aree della disciplina.

Lo studioso e la scuole vennero quindi travolti dal Besta e dai suoi allievi che con la loro opera di demolizione distrussero anche quello di buono che il Cerboni aveva apportato ai nostri studi<sup>(150)</sup>.

Fu posta sotto analisi e sotto accusa la teoria personalistica del conto che il Cerboni forse aveva troppo perfezionato ponendola spesso su un piano anche eccessivamente elevato.

È da rilevare come la teoria personalistica del conto si espanse anche oltre i confini della nostra disciplina e si allargò fra giuristi, economisti e letterati. Si era arrivati a credere di possedere la formula generale per ogni registrazione.

È sull’onda di quanto detto che gli allievi del Cerboni pubblicarono le loro opere, diffondendo il pensiero del proprio maestro. In particolare: Michele Riva, Francesco Bonalumi, Giovanni Rossi, Achille Sanguinetti, e Clitofonte Bellini.

Tali studiosi seguiranno i principi del maestro ma nulla potranno per contrastare l’affermazione del modello e della teorica bestana.

Pensieri su Giuseppe Cerboni<sup>(151)</sup>:

“in Italy, particularly, historical research has stimulated an interest in book-keeping, and let to much fresh thought being devoted to the subject. The most original development is a

---

generale della ragioneria in un quadro di insieme che, pur confermando ed avvalorando le teorie personalistiche prettamente formali di contabilità, enuncia un disegno completo e sostanziale di conoscenze economiche dell’amministrazione dell’azienda” ALDO AMADUZZI, *L’azienda nel suo sistema e nell’ordine delle sue rilevazioni*, op. cit. pag. 56 e Egidio Giannessi op. cit. pag. 55-56 e 176

<sup>149</sup> PIETRO ONIDA, *Le discipline economico-aziendali*, op. cit. pag. 37. Anche altri autori di rilievo si sono espressi in questa direzione, tra gli altri: Alberto Ceccherelli, Alberto Riparbelli, Sandro Pezzoli, Giuseppe Catturi.

<sup>150</sup> FEDERICA DONI, *La teoria personalistica del conto*, op cit. pag.511

<sup>151</sup> ANTONIO AMADUZZI, *Storia della ragioneria*, op. cit. pag.186

system of accounting which has been called “Logismography”, and is based on a theory propounded by the late Joseph Cerboni, accountant-General to the Italian Government. It is out of the question to enter into a discussion of this new development of book-keeping, round which an extensive literature has grown up, but the leading idea may be briefly indicated. According to Cerboni we must distinguish two groups of accounts connected with every business, and an account relating to his debtors and creditors- the latter being styled “Agency Account” , for sake of a short descriptive title. Within these two main collective accounts there are, of course, an indefinite numbers of sub-accounts”<sup>(152)</sup>

“Abbiamo continuato la nostra esposizione interrogando tradizioni e la storia per raccogliere numerosi fatti, studiarli, ed accertare quali dei principi dei metodi ebbero già la sanzione da parte degli antichi maestri. Non già che ci si debba arrestare al passato, ma la storia è pur sempre una grande maestra.

Ed ora siamo giunti al periodo più solenne di esplicazione della teorica dei conti, secondo il metodo italiano, che comincia nel 1873, quando in occasione dell’XI Congresso degli scienziati italiani, radunati in Campidoglio, vennero presentati i Primi saggi di Logismografia da parte di Giuseppe Cerboni, ragioniere-generale dello Stato.

La Logismografia, nuovo metodo per la tenuta delle scritture complesse, considerata nei suoi canoni può ritenersi il perfezionamento della teorica del metodo italiano per la tenuta delle scritture bilancianti patrimoniali, mentre considerata nelle sue forme grafiche, è una razionale ed ingegnosa applicazione delle forme sinottiche tabellari, in modo che dai conti appare contemporaneamente ed in ogni tempo la sintesi e l’analisi sia dello stato della materia amministrativa e dei diritti e doveri che ne conseguono, e sia dell’andamento economico-aziendale, nel suo insieme e nelle sue parti.<sup>(153)</sup>

“La personalità dei conti ed il contenuto più o meno giuridico dei medesimi permeano a tal segno l’opera di G. Cerboni, che egli afferma queste idee fin dalla definizione che dà di

---

<sup>152</sup> RICHARD BROWN, a History of Accounting and Accountants, Edinburgh 1905

<sup>153</sup> ETTORE MONDINI, La teorica italiana personalistica dei metodi scritturali a partita doppia ed in Logismografia, Milano 1910



patrimonio, quando scrive che esso è la somma generale e specifica dei diritti e dei doveri dell'ente per mandato del quale l'Amministrazione economica viene condotta".<sup>(154)</sup>

“La Ragioneria scientifica (1886) è la pubblicazione maggiore del Cerboni e tra le più meditate della ragioneria italiana. Il pensiero logismografico, che regna sovrano nelle opere del maestro toscano, predomina anche in questa. L'Autore tenta di dare alla materia che professa profili più ampi che quelli assegnatili nel passato, estendendone il campo, sulle orme del Villa (che finge,però, di non conoscere); ma, mentre il Villa, e nelle premesse e nello svolgimento del tema, non esula dai confini propri- che egli ha rettamente delineato – della ragioneria (della ragioneria nell'esatto significato del nome), il Cerboni esorbita nelle premesse e nelle promesse e, poi, non mantiene fede a queste che essenzialmente ricade ancora nella trattazione della tenuta dei conti”<sup>(155)</sup>

---

<sup>154</sup> FRANCESCO DELLA PENNA, *Le istituzioni contabili*, Roma 1949-1950

<sup>155</sup> FEDERIGO MELIS, *Storia della ragioneria*, Bologna 1950



### 3 SCUOLA DEL BESTA

#### 3.1 OPERA FONDAMENTALE DEL BESTA E TRAMOINTO DEL PERSONALISSIMO CONTABILE

Fabio Besta<sup>(156)</sup> è universalmente considerato il massimo cultore degli studi di ragioneria<sup>(157)</sup>. La sua opera principale, se si tiene conto del tempo e delle circostanze in cui fu scritta è senza alcun dubbio uno dei lavori più apprezzati dalla letteratura contabile ed è considerata la pietra angolare su cui è costruito l'edificio delle nostre discipline.

Negli scritti del Besta, nonostante non fossero molti, si può ravvisare la enorme cultura del Maestro e la forza di ingegno che lo contraddistinguevano. Il primo scritto è il “Corso di ragioneria” che fu chiamato “Corso” solo per ragioni di modestia dell'autore, perché già all'epoca si percepì tra gli studiosi l'immenso valore insito in questa opera tanto da essere considerato uno dei trattati più completi della materia ed in esso l'attività economico contabile delle aziende viene vagliata e analizzata in tutti i suoi aspetti<sup>(158)</sup>.

Nel 1880 si ha la prima prolusione del Besta, che è anche considerata dalla dottrina la più importante<sup>(159)</sup> per il contenuto specifico della stessa, dato che il Maestro ha modo di tracciare le linee fondamentali del suo indirizzo di studio, dando vita ad un movimento di idee, che secondo lo Zappa a pochi anni dalla morte del Maestro, precisamente nel 1935<sup>(160)</sup>, ancora non aveva dato appieno i propri frutti.

A livello italiano non ebbe il successo forse meritato un'altra opera di grande rilievo del Besta, la “Contabilità di Stato”(), un volume di oltre mille pagine che non ebbe tra gli editori l'appello necessario affinché si mettesse a stampa e quindi per darne maggiore diffusione. In Germania al contrario di quanto è accaduto da noi, i principali editori hanno

---

<sup>156</sup> Fabio Besta nacque a Teglio di Valtellina il 17 gennaio 1845. Insegnò come maestro elementare nel paese natale e successivamente e successivamente, come professore, nelle Scuole tecniche e nell'Istituto tecnico di Sondrio. Nel 1872 passò a “Cà Foscari”, dove, dedicando l'intero tempo alla meditazione, creò le opere mirabili che tutti conosciamo. Nel 1819 abbandonò l'insegnamento per ritirarsi a vita privata. Morì a Tresivio di Sondrio il 3 ottobre 1922.

<sup>157</sup> EGIDIO GIANNESI, I precursori in economia aziendale, Giuffrè Editore, Milano 1980, pagg. 117

<sup>158</sup> FABIO BESTA, La Ragioneria, Parte prima: Ragioneria generale, volumi I, II, III, seconda edizione, riveduta e ampliata con il concorso dei professori Vittorio Alfieri, Carlo Ghidiglia e Pietro Rigobon, Milano, Vallardi, 1922. Nel 1891 il Besta pubblicò a stampa il primo volume del Corso di ragioneria. La pubblicazione interrotta ai primi fascicoli del secondo volume, venne ripresa con la seconda edizione del primo volume nel 1909 e ultimata nel 1916.

<sup>159</sup> FABIO BESTA, La Ragioneria, Prolusione letta nella solenne apertura degli studi per l'anno scolastico 1880-1881 alla R. Scuola Superiore di Commercio in Venezia, Venezia, Coletti, 1880

<sup>160</sup> GINO ZAPPA, Fabio Besta, il Maestro, Commemorazione letta a “Ca' Foscari” il 2 Febbraio 1935, Estratto dall'Annuario dell'Istituto Universitario di Economia e commercio di Venezia per l'anno accademico 1934-1935, pag. 47

provveduto a ristampare , in maniera integrale ed in forma tipografica pregevole. Le opere dei classici della letteratura contabile, non soltanto tedeschi, ma anche francesi e italiani<sup>161</sup>).

Il “Trattato” del Besta fu scritto non molto tempo dopo le opere degli altri autori che hanno caratterizzato l’ottocento. Il “Trattato” è diviso in tre volumi e abbraccia, nell’insieme, la complessa materia amministrativa e contabile delle aziende.

Il primo volume contiene una “Introduzione” ed è diviso in due libri, “I prolegomeni” e “La valutazione della ricchezza”. L’introduzione assume un’importanza enorme poiché in questa sede il Besta chiarisce il suo pensiero dottrinale e introduce la sua opera. All’interno del corpo dell’opera(primo volume), formata da due libri, il Besta tratta in particolare nel primo libro del patrimonio e delle funzioni dell’amministrazione economico e dell’organismo produttivo e nel secondo libro tratta i problemi della valutazione della ricchezza, con particolare riguardo ai beni che appartengono alla scorta o al capitale circolante, ai beni stabili, alle rendite, ai crediti e ai debiti.

Il secondo volume, contiene i libri successivi dal terzo al settimo. Il terzo tratta degli inventari e dei loro metodi di redazione, valutazione, descrizione, e rappresentazione dei componenti patrimoniali; il quarto tratta delle previsioni sociali e generali delle aziende; il quinto tratta della costruzione degli atti amministrativi con particolare riguardo ai mezzi di costruzione e ai mezzi di controllo aziendale; il sesto comprende la complessa materia delle registrazioni, con rilievi e osservazioni storiche di notevole importanza; il settimo tratta delle scritture in partita semplice, considerate dal lato storico e procedurale.

Il terzo volume comprende gli ultimi libri dell’opera, dall’ottavo al dodicesimo. Il libro ottavo considera le forme proprie e improprie della partita doppia; il nono contiene la parte dell’effettivo svolgimento del metodo della partita doppia. Nel decimo vengono considerati i metodi derivati della partita doppia, come il Giornalmastro, i metodi Monginot e Larmigny, Morrison, Hugli e la Statmografia con alcuni riferimenti ai metodi Maisner, Tonzig, Besson, Raspail, Quiney ecc. il libro undicesimo è dedicato alla Logismografia, il duodecimo ai rendiconti. Nel terzo volume va ricordato che il Besta include molti riferimenti storici a testimonianza del fatto che lui stesso crede che gli studi storici siano propedeutici alla comprensione di ogni disciplina.

---

<sup>161</sup> EGIDIO GIANNESSI, I precursori in economia aziendale, Giuffrè Editore, Milano 1980, pagg. 118

Infatti, i molti riferimenti storici sono considerati dalla dottrina come la base dell'orientamento della Scuola di Venezia che il Maestro indirizzò in modo continuo verso le "fonti" del passato, ovvero delle opere che avevano dato direttamente e indirettamente vita alla nostra disciplina.

Il Besta distingue fin da subito, senza dare adito ad errori interpretativi, il concetto di amministrazione generale e quello di amministrazione economica opponendosi alle concezioni dominanti che teorizzavano l'amministrazione usufruendo dei principi etici, morali, giuridici e concentravano gli aspetti fondamentali dell'amministrazione economica nel postulato le minimo mezzo. Lo studioso, partendo dalla considerazione che un "cumulo di capitali" non avrebbe potuto servire al conseguimento di altra ricchezza, né le persone vivere, perfezionarsi e le società conseguire i propri scopi, senza aver dato luogo ad una serie più o meno grande di "fenomeni", di "negozi" o "rapporti" di qualsiasi natura e specie, definisce l'amministrazione l'insieme degli studi, degli sforzi e delle cure con cui tali fenomeni possono essere "sapientemente" governati<sup>(162)</sup>.

L'azienda viene definita dal Besta come " ... la somma dei fenomeni, o negozi, o rapporti da amministrare relativi ad un cumolo di capitali che formi un tutto a sé, o a una persona singola, o a una famiglia o ad una unione qualsivoglia, od anche soltanto una classe distinta di quei fenomeni, negozi o rapporti ..." <sup>(163)</sup>. Da questa definizione lo studioso rileva poi il concetto di amministrazione economica che riferisce al: " ... governo dei fenomeni, dei negozi e dei rapporti che hanno attinenza con la vita della ricchezza nelle aziende" <sup>(164)</sup>.

Possiamo quindi notare che il Maestro quindi non accoglie le definizioni di amministrazione ristrette al governo delle azioni umane o alla cura dei diritti e delle obbligazioni ritenendole insufficienti.

Non accoglie nemmeno le teorizzazioni del concetto generale di amministrazione ritenendo il ricorso ai principi giuridici, etici e morali e della prudenza una posizione del pensiero più astratta che reale e non suscettibile, quindi, di pratiche applicazioni.

Il Besta era dell'opinione che l'essenza dell'amministrazione economica potesse essere svelata dall'analisi dei tre momenti formativi attraversati dall'amministrazione economica stessa nel processo della sua evoluzione. Il primo avrebbe dovuto comprendere il complesso

---

<sup>162</sup> EGIDIO GIANNESI, I precursori in economia aziendale, Giuffrè Editore, Milano 1980, pag. 120

<sup>163</sup> FABIO BESTA, Ragioneria, I, op. cit. pag. 3-4

<sup>164</sup> FABIO BESTA, Ragioneria, I, op. cit. pag. 5

degli sforzi e delle cure intesi al conseguimento in ottica di economicità delle finalità predisposte. Il secondo momento avrebbe dovuto riguardare la disciplina degli sforzi necessari per accrescere l'efficacia della attività richiesta nel primo momento. Il terzo sarebbe stato quello in cui il lavoro svolto nei primi due doveva essere rilevato e studiato nelle sue cause e nei suoi effetti, al fine di esercitare un controllo e portarle nella direzione che si è inizialmente stabilito.

Nel primo momento avremmo quindi avuto modo di vedere, sempre secondo il Besta, la gestione, nel secondo la direzione, nel terzo il riscontro o il controllo.

Questa posizione di pensiero del Maestro deve essere attentamente analizzata poiché da essa può essere tratti i presupposti fondamentali della futura dottrina dell'economia delle aziende.

Il Maestro parla di tre momenti distinti dell'amministrazione e non di tre dottrine, tratta di direzione e non di organizzazione, di riscontro o controllo e non di ragioneria; egli confonde, in certo modo, l'amministrazione economica con la ragioneria, ritenendo il riscontro o controllo una parte essenziale dell'amministrazione economica; tuttavia tenendo conto del tempo e delle circostanze in cui queste affermazioni furono fatte e del valore non sempre assoluto dei termini, non è difficile vedere nelle premesse del Besta l'influenza degli studi fatti dal Cerboni in questo campo e i segni premonitori della successiva evoluzione dottrinale dello Zappa.<sup>(165)</sup>

Il Besta definì la ragioneria nel modo a tutti conosciuto, affermando che la disciplina: “ ... in quanto si riguarda nell'aspetto teorico, studia ed enuncia le leggi del controllo economico delle aziende di ogni fatta, e ne trae norme opportune da seguire acciocché così fatto controllo possa riuscire veramente efficace, persuadente e compiuto: dove, in quanto si considera nei riguardi della pratica, essa è l'applicazione ordinata di quelle norme.”

Queste definizioni hanno alimentato, come è facile intuire, il dibattito feroce sul fatto o meno che il Besta avesse intravisto l'unità economica della vita aziendale; tale diatriba non è servita né a chiarire l'effettivo pensiero del Maestro né a far progredire gli studi sulla nostra disciplina.

Andando contro al pensiero Cerboniano, il Besta non concepì sicuramente lo studio unitario di gestione e confutò ampiamente le affermazioni dei Logismografi dimostrando che

---

<sup>165</sup> EGIDIO GIANNESSE, I precursori in economia aziendale, Giuffrè Editore, Milano 1980, pag.122

esistevano troppe differenze tra l'amministrazione di una piccola azienda di un "piccolo operaio" e quella delle aziende agricole, commerciali e manifatturiere arrivando così alla conclusione che non si poteva parlare di amministrazione economica comune a tutti i tipi di aziende.

L'autore riteneva che le differenze esistenti tra la gestione delle differenti aziende incidessero anche sugli altri momenti dell'amministrazione, come la direzione e il controllo affermando che se in campo aziendale si doveva parlare di unità ciò andava fatto sotto l'aspetto del controllo economico.

Secondo il Besta, le marcate differenze collegate al mutare del fine dell'azienda si sarebbero riflesse anche sulla direzione e sul controllo, provocando diversità anche all'interno di questi settori amministrativi<sup>(166)</sup>; Tuttavia mentre le differenze gestionali non sarebbero state sanabili quelle inerenti il controllo sarebbero potute esserle, aprendo quindi una possibilità verso una definizione dottrinale in senso unitario della materia in questi momenti.

Afferma il Besta che numerosi autori – alludendo al Cerboni – hanno cercato di nobilitare a tutti i costi la disciplina facendola coincidere spesso con l'amministrazione economica e talvolta con l'amministrazione generale senza però riuscire poi a scostarsi da tali generalità al momento delle applicazioni pratiche.

Secondo il Maestro, una scienza dell'amministrazione, nel senso vasto del termine, non potrebbe esistere ed egli non ammette neppure una scienza limitata alla sola amministrazione economica ritenendo inammissibile stabilire principi comuni a tutti gli atti di amministrazione economica mediante i quali le aziende raggiungono i propri fini.

Il Besta non concordando con i principi di Cerboni cerca di combatterli affermando che il " ... sistema dei fatti della gestione è troppo vario nelle diverse specie di aziende, perché un'unica scienza possa contemplarli compiutamente in tutti i loro aspetti"<sup>(167)</sup>.

Il Besta contrastò dunque ogni tentativo, anche qualora fatto da altri studiosi, di concepire dottrinalmente una scienza unitaria della vita economico aziendale.

Anche il Besta subì quindi, nonostante il valore innegabile delle sue ricerche, una critica per le sue tradizioni rilevate anche negli altri autori del suo tempo, in particolare i logismografi.

---

<sup>166</sup> FABIO BESTA, *Ragioneria*, I, op. cit. pag 28. Ecco come si esprime il Besta: "Le variazioni spiccatissime che il mutare del fine dell'azienda induce nella gestione

<sup>167</sup> FABIO BESTA, *Ragioneria*, I, op. cit. pag 41

Il Giannessi si esprime in tal senso: “ Non è male ricordare che il Besta dopo aver negato così recisamente l’esistenza di una scienza economico amministrativa dell’azienda, quando fu costretto a portare il problema su un piano concreto, non seppe dare una soluzione accettabile a quanto aveva impostato e fu costretto ad ammettere che non esisteva altra strada se non quella di supporre noti i procedimenti di gestione, limitandosi di considerare i mutamenti patrimoniali, determinati o da determinare, allo scopo di vedere come questi potevano essere studiati e frenati.”<sup>(168)</sup>.

Il Besta poi, com’è noto, concluse la sua esposizione dicendo che la ragioneria: “ ... ha da essere la scienza del controllo economico e null’altro”<sup>(169)</sup>.

È importante ricordare che il Maestro nel definire la ragioneria, non intese parlare di traduzione, rappresentazione e interpretazione della dinamica aziendale e la sua attenzione fu rivolta principalmente a introdurre efficaci mezzi di controllo della vita aziendale. Tuttavia, tale modi di pensare dello studioso è dovuto alle circostanze che dominavano il suo tempo ed alla ferrea volontà di confutare le non condivise teorie carboniane delle quali si è sempre dimostrato un acerrimo nemico.

Questi fatti incisero moltissimo sul pensiero del Maestro ed inoltre i tempi non erano ancora maturi perché il Besta potesse da solo svincolare i nostri studi da quelli aritmetici che all’epoca erano invischiati.

È stato il concetto di “controllo economico” che ha acceso dibattiti tra i discepoli e gli avversari del Besta. I primi sostenevano che a tale concetto andava inteso in senso ampio dal momento in cui il Maestro non aveva inteso la ragioneria concepandola meramente in senso contabile ma aveva dato alla stessa funzioni di carattere assai più elevato. Gli altri sostengono che il Besta intendesse per controllo economico un mero contenuto contabile e che tale concetto è solamente una parte della vasta materia della ragioneria.

A tal proposito il Giannessi, seppur preferisca non entrare nel merito della polemica, si esprime così: “ Esiste dunque una certa contraddizione, anche nel Besta, tra le enunciazioni, che furono sempre mobilissime, e gli svolgimenti successivi della materia. In altri termini egli non riuscì a superare del tutto le difficoltà che si incontrarono quando si vuole passare dalla enunciazione delle premesse alle applicazioni concrete di queste; non vi riuscì

---

<sup>168</sup> EGIDIO GIANNESSI, I precursori in economia aziendale, Giuffrè Editore, Milano 1980, pag.127

<sup>169</sup> FABIO BESTA, Ragioneria, I , op. cit. pag 41



malgrado avesse ripetutamente criticato questa particolare posizione dell'operare umano e si fosse proposto di superarla.”<sup>(170)</sup>.

Da rilevare è il fatto che il Besta a proposito della considerazione della ragioneria come arte o come scienza il Besta propone delle affermazioni che non lasciano alcun dubbio sull'intenzione dello studioso di conferire dignità scientifica alla nostra disciplina.

Afferma infatti che , nel suo tempo, era diffusa la tendenza a considerare la ragioneria come un'arte e non una scienza e i più erano timorosi di usare la parola ragioneria in senso scientifico. Difatti è per questo motivo che illustri autori dell'ottocento non intitolarono le loro opere con il nome di “trattato di ragioneria” ma bensì con quello di “trattato di amministrazione” allo scopo di dare maggior lustro ai loro scritti. A dimostrazione di quanto appena descritto è giusto notare che le associazioni professionali parlavano di ragioneria intendendola come arte e non come scienza, e nei campi affini di studio si guardava alla ragioneria con assoluta indifferenza e forse anche con una punta di disprezzo.<sup>(171)</sup>

Affinché risulti chiara la distinzione che il Besta faceva nel ritenere la ragioneria un'arte o una scienza occorre analizzare ciò che tale autore intendeva per arte o per scienza. Per arte : “tutto ciò che può essere appreso dalla mente e diventare dottrina”<sup>(172)</sup>; e per scienza: “ ogni attitudine o abito a rettamente operare per la effettuazione del bene, del bello e dell'utile”<sup>(173)</sup>.

Da questa distinzione non assoluta possiamo ricavare il contenuto scientifico riguardo la ragioneria. La scienza e l'arte, afferma, non possono operare distintamente perché in ogni arte si può sempre ritrovare la scienza e ogni ordine di fenomeni naturali è soggetto a leggi “eterne”. Così la scienza ha bisogno dell'arte, ma malgrado questo molti autori hanno negato un contenuto scientifico della ragioneria, affermando che i principi di cui questa si avvale vengono presi da altre discipline – diritto, statistica, matematica, economia ecc. – e che pertanto l'unico contenuto che si può dare alla ragioneria è quello di arte.

Il Besta critica profondamente questo modo di pensare, e sostiene che la ragioneria non potrebbe trovare i suoi principi che in se stessa, ricavando dalle altre discipline i soli concetti utili per il suo uso, così come accade quando molte dottrine si occupano di un medesimo oggetto sotto diversi aspetti o utilizzando uno stesso metodo per scopi differenti.

---

<sup>170</sup> EGIDIO GIANNESSE, I precursori in economia aziendale, Giuffrè Editore, Milano 1980, pag 129

<sup>171</sup> FABIO BESTA, Ragioneria, I , op. cit. pag 45

<sup>172</sup> FABIO BESTA, Ragioneria, I , op. cit. pag. 50

<sup>173</sup> FABIO BESTA, Ragioneria, I , op. cit. pag. 50

Il Maestro dà ampia dimostrazione della sua linea di pensiero, ma la sua argomentazione nonostante meriti una considerevole attenzione non è del tutto sufficiente a causa della volontà di ancorare in ogni modo la ragioneria al solo controllo economico.

Afferma il Besta che la ragioneria si è sviluppata nello stato di arte nelle prime manifestazioni dell'attività imprenditrice e societaria dell'uomo, avendo come scopo principale quello di vigilanza. I progressi successivi portarono poi a concepire la materia come scienza e ad unire scienza ed arte in una unica disciplina, che non poteva poi non esprimersi in applicazioni pratiche.

L'unità degli studi aziendali ed il conseguente contenuto scientifico di questi furono visti dal Besta nella ragioneria, con esplicito riferimento al concetto di controllo economico. Il controllo economico, tuttavia, nel quale il Maestro intese ravvisare l'intera essenza della materia non era tale da sostenere il peso dottrinale fatto gravare su di esso, dal Besta prima e dai maggiori esponenti della scuola veneta poi.

Il controllo economico, inteso nel concetto più lato possibile, si riduce sostanzialmente a “... quella parte dell'amministrazione per cui tutto il lavoro economico si rileva e si studia nelle sue cause e nei suoi effetti, al fine di poterlo con fondata conoscenza dirigere”<sup>(174)</sup>.

Il Giannessi in merito alla concezione di scienza della disciplina fornita dal Besta afferma: “Se si considerano queste affermazioni e gli svolgimenti successivi dell'opera del Besta in cui affiora sempre l'intento di giungere per mezzo del controllo, ad una consapevole registrazione dei fatti amministrativi e ad una stretta ed oculata vigilanza sull'operato degli amministratori, si vede che il Besta, pur riconoscendo alla ragioneria il ruolo di scienza, si attenne in prevalenza alle sue espressioni di arte.”<sup>(175)</sup>.

È importante analizzare a questo punto gli effetti che l'opera del Maestro ebbero sui nostri studi. Il Besta, non riconoscendo l'unità economica degli studi aziendali, restringendo il contenuto della ragioneria al controllo economico e ammettendo per questa disciplina l'unità che aveva negata all'amministrazione economica, basò le sue considerazioni sulle conoscenze del tempo e sullo stato evolutivo della dottrina.

Il Besta, ha dato avvio ad una feroce discussione sui confini da attribuire alla ragioneria ed alle altre discipline aziendali. Nonostante questo egli preferì non dibattere molto su tale aspetto, ma operando in modo scrupoloso possiamo notare che nonostante i riferimenti alla

---

<sup>174</sup> FABIO BESTA, *Ragioneria*, I, op. cit. pag. 114

<sup>175</sup> EGIDIO GIANNESSI, *I precursori in economia aziendale*, Giuffrè Editore, Milano 1980, pag. 132

dottrina siano pochi, nella sua opera maggiore egli dimostra che non è soddisfatto appieno delle posizioni dottrinali raggiunte e che non intendesse escludere a priori un ulteriore sviluppo della dottrina contabile in senso economico aziendale.

Detto questo, dobbiamo comunque riconoscere l'immenso merito che ha avuto poi lo Zappa con le sue teorie, ma bisogna in ogni modo riconoscere al Besta ed alla sua opera un valore molto più importante che del solo controllo economico.

Il lavoro del Maestro non è stato quindi riconosciuto nel pieno della sua portata. L'avvento delle teorie enunciate dallo Zappa nelle "Tendenze nuove" divise il campo dei nostri studi in due scuole, quella del Besta, basata sulle premesse del Maestro, e quella dello Zappa basata sulle nuove teorie dello studioso veneto, secondo le quali le teorie sul controllo economico e sulla concezione ristretta della ragioneria dovevano ritenersi superate e concentrare l'attenzione degli studiosi sull'indirizzo economico aziendale.

È fondato credere che tale modo di pensare alla nostra dottrina divisa in due scuole non giovò affatto ai nostri studi.

"Siffatta posizione deve essere, nell'interesse del processo conoscitivo della materia, analizzata e respinta. Non è possibile in un campo di studi così complesso come quello delle aziende, nel quale i più nobili intelletti hanno profuso le doti del loro alto sapere, dividere gli studiosi in due classi, assegnando alla prima quelli che si sentivano depositari delle teorie del Besta e alla seconda quelli che si ritenevano monopolizzatori di un nuovo sistema di studi che risiede nell'ordine naturale delle cose e non è prerogativa di alcuno."<sup>(176)</sup>

I seguaci del Besta hanno cercato nel tempo di dimostrare attualità del pensiero dello studioso anche a distanza di anni, cercando di applicarne i principi. Tale modo di operare risente di una visione ristretta della realtà, dal momento che il Besta se avesse scritto la sua opera in epoca successiva sicuramente avrebbe modificato tali principi in considerazione delle nuove esigenze aziendali. Nessuno, con fondate ragioni, potrebbe sostenere che il Besta scrivendo il "trattato di ragioneria" intendesse fare un'opera definitiva escludendo l'avvento di nuove tendenze capaci di modificare l'impostazione del suo pensiero.

Stesso errore fu commesso in epoca successiva dagli allievi dello Zappa che ritennero che l'opera del loro Maestro fosse immutabile, cosa che l'autore non affermò mai.

---

<sup>176</sup> EGIDIO GIANNESSE, I precursori in economia aziendale, Giuffrè Editore, Milano 1980, pag 135

È da criticare tale modo di concepire i nostri studi dividendoli in due scuole. Tale critica è fondata e dimostrabile poiché i diversi studiosi appartenenti alle due scuole partendo da principi diversi sono spesso arrivati alle stesse conclusioni.

Oltre a queste scuole ci sono stati anche autori che si sono dissociati e che comunque hanno dato un grandissimo contributo ai nostri studi economico contabili avviandoli verso mete più elevate.

L'opera del Besta va inquadrata nel suo tempo. Come tale, supera tutte quelle apparse precedentemente nel campo contabile ed ha un valore che trascende il significato delle singole teorie enunciate<sup>(177)</sup>(<sup>178</sup>).

Non bisogna dare importanza al fatto che il Besta non ha intravisto uno studio economico unitario della gestione; se ha definito la ragioneria come scienza del controllo economico applicabile a tutte le aziende; se ha escluso dagli studi contabili aspetti che oggi ne fanno parte; se ha dato una definizione di azienda che oggi potrebbe essere discussa: il vero aspetto importante è il fatto che il Maestro si è spinto su strade che fino ad allora nessuno aveva mai percorso, raggiungendo posizioni che sono ancora elevatissime.

Spesso il fatto di non aver concepito lo studio unitario dell'azienda per la difformità in esse si manifesta, e il non aver concepito la ragioneria con compiti di traduzione, rappresentazione e interpretazione della dinamica aziendale ha ridotto alcuni a ritenere un'opera meramente formale quella dello Maestro.

Inquadrata nel suo tempo l'opera del Besta è sicuramente una tappa fondamentale del cammino dei nostri studi.

Il Besta è pur vero che scrisse la sua opera, in parte almeno, per confutare le teorie di Cerboni, le quali dopo aver apportato un contributo importante ai nostri studi si stavano perdendo in una eccessiva formalità e andavano sempre più in contrasto con le realtà del tempo e delle cose. Anche il Besta tuttavia non resistette dallo scagliarsi contro le opere del Cerboni facendo perdere ad esse anche ciò che di buono avevano.

---

<sup>177</sup> EGIDIO GIANNESSE, I precursori in economia aziendale, Giuffrè Editore, Milano 1980, pag 136

<sup>178</sup> GINO ZAPPA, Fabio Besta il Maestro, commemorazione letta a Ca Foscari pag 77. Lo Zappa si esprime sul Besta in tal senso: “ Uomo di erudizione sicura e consumato conoscitore di fonti, il Maestro, nella più profonda conoscenza dei fatti antichi e nella più larga esperienza dei fatti nuovi, ritrova solido fondamento ad una più acuta e penetrante formulazione delle vecchie dottrine. Talora è il concetto, ancora malfermo e incerto negli scrittori precedenti, che nel Nostro assume contenuto determinato e forma precisa. Talvolta è la più vasta copia dei fatti congiunta ad una visione di nuovi e più avvincenti nessi, che gli consente la costruzione di più salde e fruttuose teorie”.

Probabilmente nemmeno il Besta aveva negato un possibile sviluppo dello studio economico unitario della gestione, ma tale concetto ristretto è stato utilizzato dai successivi studiosi e strumentalizzato per alimentare la polemica e per rafforzare le teorie proprie di quegli studiosi che hanno seguito a livello storico il Besta.

Si può concludere che il Besta, anche se ritenne la natura tecnica delle singole operazioni un fattore di diversificazione della gestione delle aziende, quando affermò l'impossibilità di condurre uno studio unitario intese sicuramente riferirsi agli aspetti economici della gestione e non a semplici questioni strumentali o di procedura.

Il Besta, di conseguenza, sempre dal punto di vista economico respinse, nel modo assoluto che tutti conosciamo, la possibilità di rilevare uniformità nella gestione di tutte le aziende ma evidenziò al contempo una unitarietà all'interno dei gruppi di aziende, scelte con criteri di uniformità.

Le diversità tra la scuola del Besta e la scuola dello Zappa non sta nel fatto che il Besta considera il problema sotto l'aspetto tecnico e invece lo Zappa sotto l'aspetto economico, quanto nel fatto che il primo ritiene il diverso fine delle aziende causa di diversità gestionali di natura tale da rendere impossibile uno studio economico unitario della vita aziendale, mentre il secondo ammette questa possibilità, con una certa inclinazione per le aziende di produzione, che di fatto sono quelle che sono state oggetto di maggiore interesse da parte della scuola di Milano.

È doveroso fare un'analisi scorrendo l'opera del Maestro sulle valutazioni di bilancio.

L'Autore dopo aver sostenuto che il valore esprime sempre un giudizio, un'opinione dell'intelligenza dell'uomo rispetto ai beni economici esamina i diversi concetti di valore: valore d'uso, valore di costo e valore di cambio.

Il valore implica un giudizio sull'attitudine a soddisfare un bisogno, dunque sulla sua utilità e in tal caso si chiama valore d'uso<sup>(179)</sup>. Con il termine valore altre volte si intende un'opinione sull'intensità dello sforzo e del lavoro per ottenere un dato bene ed in tal caso parliamo di valore di costo<sup>(180)</sup>.

---

<sup>179</sup> FABIO BESTA, *Ragioneria*, I, op. cit. pag. 215 Il valore "talora risulta dal giudizio sul grado di attitudine di un dato bene ad appagare un desiderio od un bisogno nostro, o, se vuoi, sull'utilità sua, ed è perciò detto da molti valor d'uso".

<sup>180</sup> FABIO BESTA, *Ragioneria*, I, op. cit. pag. 215 Il giudizio sull'intensità dello sforzo o del lavoro che s'è fatto e s'ha da fare per conseguire un bene si esprime pure colla parola valore e si dice valore di costo se si allude al lavoro già fatto e si dice valore di produzione se ci si riferisce al costo da sostenere per produrre quel bene.

Dal confronto tra queste due espressioni di valore, secondo il Besta, se ne ottiene una terza detta di valore di cambio o più semplicemente valore per antonomasia. Essa viene considerata dall'Autore come l'espressione vera del valore.

Infatti sul mercato ogni qual volta si verifichi una transazione, il valore trova determinazione reale, e tale valore potrebbe anche determinarsi in funzione di uno scambio futuro, in tal caso si parla di valore di stima di quel bene.

Vediamo adesso a quale concetto di valore bisogna riferirsi dovendo procedere alla valutazione di un bene, intesa questa in senso generale.

Besta osserva come non sia possibile parlare della misura in denaro del valor d'uso di un bene. Tale valore ha carattere suriettivo e può quindi mutare con il soggetto valutatore.

Le suddette manchevolezze, a detta dello Studioso non si riscontrano nel caso del valore di costo. Questo infatti dipende da fatti concreti i cui dati si possono con maggiore o minore facilità ed esattezza rilevare e ricordare. Si può notare quindi come per il Besta il valore di costo assuma carattere oggettivo. Secondo il Gonnella sono 2 le possibili motivazioni sono 2<sup>(181)</sup>.

Anzitutto, l'Autore è convinto che tale valore trovi fondamento prevalentemente in dati oggettivi e manifesta inoltre notevole fiducia nelle possibilità del sistema di scritture, che se adeguatamente predisposto, è in grado di fornire con grande approssimazione il costo totale. Secondo il Besta è invece molto più difficoltoso enunciare norme valide a determinare il valore di cambio dei beni. Dopo aver commentato le varie teorie degli economisti riguardo al tema oggetto di discussione, egli condivide il pensiero del noto economista Francesco Ferrara, per il quale il valore dei beni va individuato nel costo di riproduzione. Inteso in questo modo il costo di riproduzione può applicarsi ai beni di qualunque natura.

Il Besta inoltre poi descrive i possibili metodi di determinazione del valore di cambio. Tali metodi sono fondamentalmente due, il primo fa riferimento costo storico in quanto costituisce un indizio del costo attuale o futuro di beni identici, il secondo si riferisce al caso in cui sul mercato si stiano scambiando beni identici a quello da stimare ed in tal caso parleremmo di prezzo normale.

Per quanto attiene ai criteri di valutazione lo Studioso distingue il processo valutativo a seconda che questo sia funzionale a regolare interessi contrapposti tra persone ed aziende

---

<sup>181</sup> ENRICO GONNELLA, Le valutazioni di bilancio nel pensiero di Fabio Besta, note critiche, Il Borghetto, Pisa 1994.

oppure di determinare la misura del patrimonio e del risultato di periodo nei vari momenti della vita dell'unità.

Nel caso invece debba regolarsi interessi contrapposti la stima va effettuata ai presunti valori di cambio.

Continuando nel ragionamento, l'Autore rileva la facilità del ragionamento appena descritto, stabilendo che la stima si ottiene semplicemente applicando alle misure fisiche dei beni i rispettivi prezzi. Alcuni problemi possono sorgere nello stabilire la giusta collocazione dei beni nella classe opportuna; ulteriore problema può nascere nella fissazione del prezzo normale quando quelli correnti differiscono notevolmente fra loro.

I prezzi correnti possono utilizzarsi indirettamente, anche nella valutazione dei beni fruttiferi; è pertanto opinione del Besta che l'adozione del criterio dei prezzi correnti sia opportuna non soltanto per i beni fungibili, ma anche per quelli infungibili. L'Autore però non sancisce un obbligo ma esprime una possibilità.

Per quanto attiene ai beni del capitale fermo il Besta individua due tipologie di beni, quelli che non perdono valore nel tempo, e quelli che si svalutano in seguito al logorio fisico o dell'obsolescenza. Per la prima categoria di beni propone l'impiego sia del costo storico sia dei prezzi correnti, mostrando a tratti incertezza. Per i secondi osserva che: “... la stima non può in generale fondarsi sui presunti valori di cambio”<sup>(182)</sup>.

La motivazione dell'utilizzo da parte dello Studioso del criterio dei costi storici risiede nell'esigenza di ridurre al minimo, se non del tutto, la discrezionalità dei dipendenti nell'attribuzione dei valori, prima, e quella di ottemperare al principio di prudenza poi.

È evidente che l'adozione di tale criterio da parte del Besta non è dettata dalla irrazionalità teorica del valore di cambio bensì da esigenze di altra natura.

La teoria delle valutazioni di bilancio del Besta si può dire che segni un particolare momento di transizione.

Con certezza si può affermare che le soluzioni proposte dal Maestro sono influenzate da altri campi di studi dai quali egli in un certo senso non riesce mai a svincolarsi. In particolare è da notare lo sforzo fatto dal Maestro per adeguare le proposizioni formulate da altre discipline alle esigenze del controllo economico. Egli pone poi in evidenza l'esigenza di ricorrere a criteri per lo più oggettivi per la determinazione dei valori per limitare

---

<sup>182</sup> FABIO BESTA, *Ragioneria*, I, op. cit. pag. 419

possibili arbitrarietà. Questo è sicuramente un punto di partenza per la teoria delle valutazioni di bilancio che aprirà la strada agli allievi del Maestro.

Nel periodo storico appartenente al Besta molti altri autori pubblicarono le loro opere, questo elenco, seppur non esaustivo, ne rende chiara l'idea.

1869 Michele Riva (1830-1903) *La partita doppia e l'amministrazione dello Stato, delle Province e dei Comuni*, Ferrara

1872 Vincenzo Allegra, *Principi sulla tenuta dei libri in partita doppia applicata alle Società anonime e Compagnie per azioni*, Catania

1873 Giovanni Piazzesi, *Sistema teorico pratico di amministrazione privata, ossia norme per la direzione e contabilità ed amministrazione dei patrimoni*, Firenze

1874 Giorgio Marchesini, *La contabilità applicata al commercio ed alla banca*, Torino

1875 Francesco Ferruzzi, *Questione Marchi-Cerboni-Passerini*, Firenze

1877 Angelo Amoldoni, *Sulla contabilità applicata alle amministrazioni delle Opere Pie*, Reggio Emilia

1877 Enrico Gagliardi, *Elementi dell'Amministrazione economica*, Cuneo

1878 Giovanni Cerutti, *La tenuta dei libri in partita doppia*, Novara

1878 Ulisse Montani, *Metodo di tenuta dei libri in partita doppia a conti personali*, Forlì

1878 Celestino Chiesa, *Studio di Logismografia*

1878 Giorgio Mori, *I nuovi metodi di Ragioneria e le amministrazioni private nella provincia di Pisa*, Pisa

1878 Edoardo Remotti, *Pensieri sulla Logismografia*, Alessandria

1879 Vincenzo Campi, *Il Ragioniere. Appunti storici*, Roma

1880 Luigi Barduzzi, *Sulla Storia della Ragioneria*, Treviglio

1880 Leopoldo Vial, *Catechismo di Ragioneria*, Narni

1880 G. Bonacini, *La logismografia con soli conti del proprietario*, Reggio Emilia

1880 Gaetano Prinziwalli, *Scrittura doppia sintetica*, Palermo

1881 Giovanni Bianco, *Manuale di contabilità pratico-teorico-dimostrativo a scrittura semplice e doppia*, Napoli

1882 Schrott, *Trattato di Ragioneria*, Novara



- 1882 Angelo Muzii, *Trattato di contabilità agraria*, Napoli
- 1882 Giovanni Maglione, *Sui rapporti della Ragioneria colla scienza economica*, Milano
- 1883 Alfonso Demaso, *Trattato di contabilità comunale*, Napoli
- 1884 Vincenzo Armuzzi, *La Sezione Ragioneria e Commercio negli Istituti Tecnici*
- 1885 Aditeo Tarchiani, *Lezioni teorico-pratiche di Ragioneria e Computisteria*, Roma
- 1886 Carlo Rosati, *Monografie di contabilità bancaria*, Perugia
- 1887 Domenico De Benedetti, *I rendiconti delle società anonime e la loro revisione*, Perugia
- 1888 Anonimo, *L'Accademia dei Ragionieri in Bologna, cenni storici, statuti, memorie*, Bologna

### **Pensieri su Fabio Besta:**

“Nell’amministrazione economica il Besta distingue tre momenti: la gestione, la direzione ed il riscontro o controllo. La gestione consisterebbe nel lavoro economico rivolto direttamente al fine dell’amministrazione. La direzione ed il riscontro servirebbero, invece, indirettamente a questo fine: con la direzione si tenderebbe ad informare, disciplinare o governare l’intero lavoro economico, - così che tutti gli sforzi abbiano a convergere con la maggiore efficacia al fine loro particolare e a quello generale dell’azienda -; col riscontro, lo stesso lavoro economico verrebbe rilevato e studiato nelle sue cause e nei suoi effetti, al fine di poterlo con fondata conoscenza dirigere, e stimolato e vincolato di guisa che abbia in tutto a procedere in quei modi i quali furono riconosciuti più vantaggiosi e come tali preferiti. In realtà le funzioni di direzione sono assorbite da quelle di gestione o di controllo, giacché in ciascuno di questi due momenti dell’amministrazione economica può distinguersi, come lo stesso Besta ammette, la direzione e la esecuzione e non v’ha direzione che non sia stessa gestione e controllo. Restano quindi da studiare queste due ultime funzioni amministrative.

La gestione è l’attività applicata alla ricchezza e direttamente rivolta ai fini dell’azienda; essa comprende tutte le funzioni economiche fondamentali di questa: funzioni che il Besta

riconduce, in generale, all'acquisto, trasmissione e dispendio di ricchezza, per il raggiungimento dei detti fini.

Possono, codeste funzioni, essere studiate da una sola disciplina per tutte le aziende?".<sup>(183)</sup>

“Si può dire senza ombra di dubbio che con il Besta trovano compimento nella ragioneria i caratteri e le tendenze che abbiamo inizialmente delineato. La razionalizzazione delle conoscenze viene raggiunta applicando un rigoroso metodo di ricerca nello studio delle entità reali, le aziende; la sistematizzazione viene ottenuta evidenziando resistenza di un elemento unificante: nella dottrina, le funzione del controllo economico; nelle scritture, il patrimonio; l'estensione dei contenuti che, opportunamente sottoposti ad indagine scientifica, entrano a far parte di un notevole complesso organico di conoscenze ed a questo può, senza difficoltà, essere riconosciuta l'autonomia nel corpus delle conoscenze scientifiche.”.<sup>(184)</sup>

“ Il Maestro insegnava rigido e sobrio, austero e preciso, come un savio antico potremmo dire se ancora negli antichi volessimo raffigurare quanto di più nobile e di più alto ci è dato di concepire nell'uomo. Non appassionato nella franca parola, si limitava sulla cattedra ad essere semplice e lucido come un accurato divulgatore. Non aveva parola facile e tuttavia conquistava l'allievo con la vasta ricchezza del sapere, con il rigore metodo seguito, con la solita struttura dei corso dettati.

I vecchi allievi ancora rammentano la contenuta eloquenza di certe lezioni, che sapevano svegliare la nostra intelligenza, che aprivano la nostra mente a vasti orizzonti e spingevano la nostra volontà all'indagine operosa.”.<sup>(185)</sup>

“ La logismologia in particolare deve all'opera di Fabio Besta la sua autonoma costituzione, che la pone fra le maggiori teoriche della scienza. E questo scientificamente parlando non è fra i meriti minori che debbono indiscutibilmente attribuirsi alla Scuola Veneta.”.<sup>(186)</sup>

---

<sup>183</sup> PIETRO ONIDA, *Le discipline economico-aziendali, oggetto e metodo*, Giuffrè, Milano 1951

<sup>184</sup> ROSELLA FERRARIS FRANCESCHI, *Il percorso scientifico dell'economia aziendale*, Giappichelli, Torino 1994

<sup>185</sup> GINO ZAPPA, *Fabio Besta il Maestro*, commemorazione letta a Ca' Foscari il 2 febbraio 1935, Supplemento al n. 5 della Rivista Italiana di Ragioneria, diretta da Ugo Monetti, 31 maggio 1935

<sup>186</sup> ALBERTO CECCHERELLI, *La logismologia*, Vallardi, Milano 1915

“ Il Prof. Fabio Besta è uomo dotto in tutto il senso della parola, come lo dimostrano le opere da lui pubblicate: non vive che per la scienza e la scuola sua, all’una ed all’altra dedicando ogni pensiero ed ogni ora della vita con un energia e tenacia di propositi da giungere sino al sacrificio, sino a ricusare offerte di più lucrose e riposante occupazioni ...”.<sup>(187)</sup>

“ Il Besta non si arrestato alla formulazione di una teorica del conto. La sua opera è di portata di gran lunga più vasta e più precisa: egli ha saputo assegnare alla ragioneria la giusta estensione, superando gli errori, di metodo, da un lato, e di contenuto e di limiti dall’altro, in cui erano incorsi il Cerboni e gli altri della sua Scuola, ed ha saputo classificare e dosare magistralmente la trattazione di ogni parte della materia.”.<sup>(188)</sup>

### 3.2 EVOLUZIONE DELLA DOTTRINA

Il tempo che intercorre tra il Besta e lo Zappa viene generalmente considerato un periodo vuoto, comprendente solo opere di modesta levatura e senza molta importanza dottrinale.

Il Riparbelli nella sua prolusione<sup>(189)</sup> fa notare che tale periodo può sembrare privo di frutti scientifici solo ad osservatori superficiali e che invece è da considerarsi un periodo utile alla preparazione delle nuove teorie dottrinali.

Questo periodo non è solo di raccoglimento e di preparazione ma fecondo di studi e di scritti che hanno fatto accrescere le conoscenze amministrative e contabili nel campo delle aziende. Infatti meritevoli di attenzione sono oltre che le opere di ragioneria anche le opere di tecnica industriale, commerciale e bancaria per rendersi immediatamente conto che in quel tempo il contributo è stato comunque notevolissimo.

Tale periodo è stato pieno di continuità negli studi, dovendosi considerare che l’avvento dello Zappa non avrebbe potuto essere così devastante se non ci fosse stato il lavoro del Besta, e che in esso le dottrine contabili si sono arricchite di numerose opere di alto valore.

---

<sup>187</sup> GIOVANNI ROSSI, Relazione al Ministero della Pubblica Istruzione ecc. 1895-96, in: Salvatore A. Gambino, Fabio Besta in una relazione di Giovanni Rossi, Samperi, Messina 2000

<sup>188</sup> FEDERIGO MELIS, Storia della Ragioneria, Bologna 1950

<sup>189</sup> Alberto Riparbelli, Il primato italiano nella applicazioni della ragioneria e negli studi economico aziendali, Prolusione tenuta nell’università degli studi di Catania il 29 gennaio 1952, Catania, pag. 33. “ Dopo le opere principali dei 3 citati maestri (Villa, Cerboni e Besta) – afferma il Riparbelli – è seguito nei nostri studi un periodo che ad osservatori ignari e superficiali, può sembrare di stasi infeconda, ma che, in realtà, con un giudizio più sereno ed equilibrato, deve considerarsi di utile raccoglimento e di tacita preparazione.

Tra gli allievi del Besta nessuno intravide l'unitarietà economica della vita aziendale per immaturità dei tempi, ciò non toglie che abbiano contribuito con indagini di ogni specie a costruire una dottrina con fondamenta solide. In tale periodo hanno scritto Vittorio Alfieri, Francesco De Gobbis, Vincenzo Vianello, Pietro Rigobon, Pietro D'Alvise, Carlo Ghidiglia e Benedetto Lorusso i quali seguendo più o meno in modo ortodosso il Besta e ampliando le loro indagini anche a campi affini alla ragioneria, apportarono un innegabile contributo alla dottrina italiana.

Vittorio Alfieri<sup>(190)</sup> viene generalmente considerato il miglior allievo e l'interprete più fedele del Besta. Della stessa opinione è anche il Melis<sup>(191)</sup> che ritiene che l'Alfieri sia tra tutti gli allievi quello che si è distinto in maniera marcata per vivacità di ingegno, profondità di cultura e fedeltà di interpretazione.

L'Alfieri partecipò inoltre assieme a Pietro Rigobon e Carlo Ghidiglia, alla revisione e al completamento del "Trattato" sulla ragioneria che diede maggior fama al Besta<sup>(192)</sup>.

Egli fu anche un cultore degli studi storici nel nostro campo ed è sicuramente noto anche per aver sviluppato le leggi del controllo economico, che il Besta aveva assegnato alla ragioneria senza tuttavia precisato i possibili sviluppi scientifici. Altri campi di studio in cui si è particolarmente applicato sono le teorie sull'organizzazione delle aziende e soprattutto l'ampio sviluppo dato al problema delle stime<sup>(193)</sup> in nelle valutazioni in genere e in quelle relative alla formazione dei bilanci.

Le ricerche dottrinali dell'Alfieri hanno un valore elevatissimo poiché lo stesso, nel campo delle teorie, non si attenne in modo esclusivo a quanto affermato dal Besta ma sviluppò

---

<sup>190</sup> Vittorio Alfieri nacque a Torino nel 1863. Dopo aver insegnato negli istituti tecnici di Chieti e di Roma e nel R. Istituto superiore coloniale e di commercio di Roma, terminò la sua vita operosa di studioso e di scienziato nel luglio 1930. L'Alfieri fu anche il primo vincitore del concorso per la cattedra del R. Istituto superiore di commercio di Bari alla quale rinunciò in favore di Benedetto Lorusso.

<sup>191</sup> FEDERIGO MELIS, Storia della ragioneria, op. cit. pag. 778

<sup>192</sup> FABIO BESTA, Ragioneria, I, op. cit. pag. V. Lo stesso Besta a proposito della collaborazione con i suoi allievi si esprime in tal senso nella prefazione alla seconda edizione: "Per questa edizione io ebbi la rara ventura di trovare collaboratori illustri. Si sono gentilmente offerti di collaborare con me tre antichi allievi miei, che tengono altissimo posto tra gli scrittori di ragionieri in Italia. Cureranno la pubblicazione della "ragioneria generale" e della "ragioneria pubblica" il professore Vittorio Alfieri del R. Istituto superiore coloniale e di commercio in Roma e il professore Carlo Ghidiglia del R. Istituto nella stessa città, e della "ragioneria applicata ai commerci, alle industrie e ai banchi" il professore Pietro Rigobon mio collega per la pratica mercantile in questa R. Scuola Superiore di commercio. Essi, valendosi dei manoscritti miei, correggendoli e completandoli, sapranno condurre a termine la pubblicazione anche se a me, vecchio ormai, dovesse mancare la necessaria energia. A questi diletti amici miei io esprimo pubblicamente gratitudine profonda, non peritura".

<sup>193</sup> Il problema delle stime viene trattato in maniera diffusa dall'Alfieri nelle seguenti opere: VITTORIO ALFIERI, La valutazione dell'avviamento in, Rivista Italiana di Ragioneria, aprile 1908; La ragioneria dalle antiche alle moderne aziende mercantili in Rivista Italiana di Ragioneria, febbraio 1915; Osservazioni intorno alle stime, in Rivista Italiana di Ragioneria, settembre 1925.

teorie proprie cercando di trovare nelle parole del Maestro l'origine delle tante discipline importate dall'estero, con particolare riguardo all'organizzazione aziendale.

L'opera sulla evoluzione della ragioneria è importante perché non tratta soltanto delle origini storiche delle stime, ma comprende anche un'indagine sulle cause che hanno ostacolato o favorito lo sviluppo della ragioneria nel tempo. Infatti l'autore spiega il perché taluni argomenti come quello delle stime e quello della formazione dei bilanci non hanno trovato sviluppo con riferimento alle prime aziende.

Nell'antiche opere infatti afferma l'Alfieri nonostante le numerose esemplificazioni erano scarse le norme utili per l'aggruppamento e la stima delle attività e passività; continua lo studioso affermando che per lo più si davano consigli empirici ma da un'analisi approfondita si può fondatamente ritenere che il criterio prevalente fosse quello del costo.

Il controllo, in una parola, non aveva nemmeno nelle Compagnie, l'importanza che la dottrina successivamente gli ha attribuito; i bilanci non si presentavano a intervalli regolari di tempo e il significato delle stime cedeva di fronte alla eterogeneità dei termini di raffronto. Gli amministratori spesso lasciavano i conti nella piena oscurità e spesso erano costretti a compilare il "rendiconto" con molta fantasia quando erano obbligati a rendere conto dell'attività svolta.

Le osservazioni sulle stime e sulle finalità da attribuire ad esse secondo l'autore si inseriscono nella moderna teoria delle valutazioni legata alla formazione dei bilanci.

L'alfieri deriva il concetto di stima dall'assenza, nel rapporto considerato, del movente dello scambio. In uno scambio di beni economici si ha una doppia formazione del valore afferma l'autore, una che ognuna delle parti fa delle cose proprie. Vi possono essere però determinazioni di valore il cui bene non viene realmente scambiato, ma riferito ipoteticamente ad uno scambio futuro; queste determinazioni unilaterali danno luogo alle stime.

L'Alfieri ammette nella sua trattazione le molte difficoltà di procedere alle stime, quando le cose oggetto di valutazione hanno diversa natura, provenienza e destinazione. Per questo egli ritiene che il problema non possa essere semplicemente risolto facendo riferimento al criterio del costo e del prezzo corrente, scegliendo fra questi elementi, per ragioni di prudenza quello inferiore.

Le stime vengono distinte tenendo conto del diverso grado di realizzo delle cose da valutare e del rapporto di congiunzione da cui le cose possono essere legate. Le prime sono dette stime effettive, le seconde stime di composizione poiché considerano i complessi di cose nella loro integrità<sup>(194)</sup>.

L'Alfieri di fronte alla notevole complessità delle cose che possono essere oggetto di stima, reputa opportuno distinguere le "pseudo stime", tenendo conto dei dati su cui sono fondate o da cui traggono origine, in tre specie: stima sui prezzi di mercato, stima sui frutti, stima sui costi. La prima viene chiamata dall'autore stima indiretta, la seconda stima diretta e indiretta, la terza stima diretta.

L'autore ritiene che la stima più semplice sia quella riferita a prezzi di mercato, richiamando tuttavia la possibilità di una mancanza di omogeneità dei termini utilizzati per il raffronto. La stima sui frutti presenterebbe le difficoltà di dover valutare andamenti futuri riferiti a cose che sono presenti. La stima sui costi presenta la difficoltà che i costi non sempre sono espressi in forma monetaria.

Non si può tralasciare l'indagine compiuta dall'Alfieri sull'influenza della filosofia sulle opere ragionieristiche che ha come principale intento quello di combattere, in modo analogo a quanto fatto dal proprio maestro, l'invadenza delle dottrine cerboniane nel campo dei nostri studi. L'Alfieri tuttavia è uno degli autori più corretti della nostra letteratura contabile e, anche quando ebbe occasione di riferirsi alla Scuola di Cerboni, malgrado fosse concettualmente contrario ai principi della Scuola toscana, lo fece con il massimo rispetto tributandole il merito indiscusso che ad essa competeva.

L'Alfieri definisce l'azienda in maniere non del tutto ortodossa, cercando di sintetizzare il pensiero del suo maestro. Secondo l'autore l'azienda sarebbe un complesso di affari o faccende da amministrare, concernente beni economici.

L'autore poi partendo dalla premessa che il buon governo dell'azienda implica sempre la conoscenza della situazione di fatto esistente in un dato momento e che, per conseguire questo scopo, è necessario ricorrere al controllo economico, afferma che la ragioneria deve dettare regole per inventariare e classificare tutti i beni suscettibili di misurazione e norme per la rilevazione dei mutamenti che essi subiscono.

---

<sup>194</sup> VITTORIO ALFIERI, Osservazioni intorno alle stime, Rivista Italiana di Ragioneria, Roma settembre 1925 pag.393. Ecco come l'Alfieri concepisce i complessi di cose: "Complesso di cose è la mutevole sostanza aziendale, costituita dalle cose di cui può l'azienda valersi; complesso di cose è anche la sostanza di azienda parziale, nelle aziende multiple e negli aggregati di aziende; e scomporre un complesso di cose così inteso è spegnere un azienda"

Alla ragioneria spetterebbe anche secondo l'Alfieri lo studio dell'organizzazione amministrativa con particolare riguardo alla rilevazione dei fatti aziendali; la disciplina poi, afferma, deve ripartirsi in generale e speciale o applicata: la prima dovrebbe dettare norme generali, la seconda norme speciali adattabili alle singole categorie di aziende e alle condizioni particolari in cui queste possono trovarsi.

Il Giannessi a riguardo della figura dell'Alfieri si esprime in tal senso: "L'Alfieri deve essere considerato, contro ogni critica negatrice, un degno continuatore dell'opera del Besta e un precursore delle moderne indagini che, polarizzatesi attorno agli aspetti economici del vivere aziendale, costituiscono la prova più evidente della validità delle opere, anche le più modeste e lontane, di mercatura, aritmetica degli affari, tenuta dei conti, che costellarono il nostro valido passato"<sup>(195)</sup>.

Altri discepoli del Besta furono: Francesco De Gobbis, Vincenzo Vianello, Pietro Rigobon e Alberto Ceccherelli.

Francesco De Gobbis fu un appassionato seguace del Besta e il primo a divulgarne in Italia la dottrina.

La straordinaria fortuna editoriale degli scritti del De Gobbis è dovuta, più che al reale contenuto degli stessi, alla forma semplice e piana con cui l'autore seppe esporre i concetti fondamentali della ragioneria.

Egli fu anche autore polemico, nei dibattiti, sostenendo a gran voce le teorie esposte dalla scuola veneta.

Nonostante questo però, lo stesso De Gobbis si distaccò dalle definizioni e dai concetti espressi dal Besta, dando una definizione propria di molti elementi, tra cui anche la definizione di azienda.

Le sue polemiche furono rivolte sempre contro la scuola dello Zappa, che stava sempre più allargando l'influenza nel campo dei nostri studi, ma non riuscì a portare un valido contributo al processo evolutivo delle nostre dottrine.

L'aspetto scientifico su cui il De Gobbis ha concentrato maggiormente il suo interesse sono stati i bilanci, che egli dimostrò di conoscere perfettamente<sup>(196)</sup>.

---

<sup>195</sup> EGIDIO GIANNESSI, I precursori in economia aziendale, Giuffrè Editore, Milano 1980, pag 164

<sup>196</sup> La materia dei bilanci fu trattata dal De Gobbis nella sua opera principale sul bilancio delle società anonime: FRANCESCO DE GOBBIS, Il bilancio delle società anonime, seconda edizione, Roma, Società Editrice Dante Alighieri, 1931

L'opera sui bilanci che pubblicò fu accolta in modo positivo, e la stessa rivestì tutta la complessa materia, dal problema delle valutazioni alla dimostrazione dei risultati.

Il De Gobbis confutando le teorie di D'Avlsie e in parte quelle dei giuristi sostiene la necessità di considerare il bilancio in maniera unitaria e non diviso in stato patrimoniale e il conto profitti e perdite. Secondo l'autore il bilancio avrebbe un significato molto più ampio del mero rendiconto e per esprimere una condizione determinata deve essere accompagnata da altre espressioni limitative.

La connessione esistente tra le due parti di bilancio viene dimostrata facendo ricorso a espressioni matematiche o a ragioni di uguaglianza.

Per quanto attiene alla definizione di azienda l'autore si attiene alla concezione organica, allargandone notevolmente il contenuto, rispetto alla definizione data da altri autori, e in un certo modo anche rispetto a quella formulata dal Besta.

Afferma il De Gobbis che l'azienda è: “ ... un organismo rivolto a soddisfare determinati bisogni fisici, intellettuali morali, organismo in cui le persone sono gli organi, le cose esterne, cioè i beni economici, la materia, le azioni delle persone sulle cose esterne, le funzioni”<sup>(197)</sup><sup>(198)</sup>.

Altro aspetto fondamentale delle teorie formulate dal De Gobbis è la definizione che lo stesso dà della ragioneria. L'autore segue in maniera ortodossa il pensiero del Besta, accogliendone integralmente la definizione, distinguendo il contenuto teorico dalla parte meccanica e contabile della disciplina, attribuendo alla ragioneria le supreme finalità del controllo economico.

Altro allievo del Besta è Vincenzo Vianello<sup>(199)</sup><sup>(200)</sup>. Egli esordì nel campo delle nostre discipline con lavori di ordine storico, seguendo una tradizione che risaliva al Maestro.

Il Vianello si occupò anche degli studi sulla contabilità pubblica scrivendo opere di notevole importanza.

---

<sup>197</sup> FRANCESCO DE GOBBIS, *Ragioneria generale*, ventesima edizione, Milano, Società Editrice Dante Alighieri, 1934, pag. 1

<sup>198</sup> FRANCESCO DE GOBBIS, *L'Azienda*, in *Rivista Italiana di Ragioneria*, Roma, Gennaio 1936 pag. 1

<sup>199</sup> Vincenzo Vianello nacque il 28 settembre 1866. Nel 1907 conseguì la libera docenza in Contabilità di Stato dell'università di Padova. Insegnò nel R. Istituto superiore di economia e commercio di Torino e nel R. Istituto superiore di scienza economico commerciale di Roma, ove si trasferì il 1 novembre 1930. Dopo aver dedicato la sua vita nello studio e nella professione, fu collocato a riposo nel 1934.

<sup>200</sup> VINCENZO VIANELLO, *La ragioneria teorica nelle sue origini e nel suo avvenire*, *Rivista di amministrazione e contabilità*, Como, 1887



L'autore non si comportò da teorico vero e proprio e trattò i suoi lavori da un punto di vista più pratico, spesso con taglio polemico.

Come indirizzo di studio il Vianello si attenne al Besta, ma non mancò di assumere atteggiamenti propri, anche in contrasto con i principi del Maestro, soprattutto in merito alla definizione di azienda che egli intese in modo organico anziché in modo dinamico come il suo Maestro.

Nonostante fosse allievo di Besta, nel Vianello si sente l'influenza delle tendenze economico dinamiche della Scuola dello Zappa, soprattutto negli ultimi scritti che hanno ad oggetto le valutazioni di bilancio<sup>(201)</sup>.

Il Vianello definisce l'amministrazione, in senso generale, come l'espressione della volontà (attività psichica) e dell'azione (attività esecutiva) di un ente.

Per quanti attiene invece al concetto di azienda il Vianello si pone in contrasto netto con il Besta e ottiene aspre critiche da parte del De Gobbis; per Vianello l'azienda è un organizzazione di persone e di beni economici indispensabile per il conseguimento di un fine o dei fini dell'ente.

A differenza per il concetto di azienda quando il Vianello si esprime per definire i confini della ragioneria il suo pensiero è sostanzialmente lo stesso del Besta, dal momento che si limita ad accogliere il concetto di controllo economico collegandolo alle funzioni della ragioneria.

Il Vianello però si preoccupò inoltre di definire i rapporti che intercorrano tra la gestione e la rilevazione. Afferma infatti che non vi è funzione di gestione che non sottintenda quella corrispondente di rilevazione; questa, quindi, altro non è che la forma mediante la quale la gestione assume una consistenza economico materiale che ne rende possibile la misurazione.

Molto importante sono altresì le opinioni espresse dal Vianello in tema di bilancio. Lo scritto sulle valutazioni e i bilanci pur avendo uno sfondo prevalentemente giuridico, contiene osservazioni contabili ed economiche la cui importanza, dato l'indirizzo dottrinale del Vianello e le circostanze in cui tali osservazioni furono fatte non può essere sottovalutata.

---

<sup>201</sup> VINCENZO VIANELLO, Uti sperati o perdite presunte, nei bilanci delle imprese commerciali, Discorso tenuto il 23 novembre 1932 per l'inaugurazione dell'anno accademico nel R. Istituto superiore di scienze economiche in Roma, in Rivista Italiana di Ragioneria, febbraio 1933

In particolar modo l'autore contesta l'illogicità legislativa nel chiedere che si esponga la dimostrazione degli utili effettivamente conseguiti e delle perdite effettivamente sostenute e nel pretendere un bilancio corrispondente a verità.

Il bilancio, per l'autore, è soltanto una tappa provvisoria della vita dell'impresa non deve essere formato con lo scopo illusorio di dimostrare gli utili effettivamente conseguiti in un dato intervallo di tempo; il bilancio deve essere spinto nel futuro per stabilire l'influenza che i fatti nuovi possono avere sui risultati di periodo, e l'influenza di questi sull'equilibrio dinamico della vita aziendale.

Altro allievo di Besta fu Pietro Rigobon<sup>(202)</sup>, che ha collaborato alla revisione e al completamento del "Trattato di ragioneria".

Il Rigobon come già molti autori dell'epoca cominciò la sua carriera con opere di ordine storico; tra queste va anche incluso il discorso tenuto in occasione dell'inaugurazione dell'anno accademico 1901-1902 nella R. Scuola Superiore di commercio di Bari che comprende una completa rassegna del processo formativo degli studi di tecnica.

Il Rigobon si occupò degli studi di ragioneria soltanto per quanto concerne la revisione del "Trattato" del Besta, dedicandosi invece quasi completamente alle ricerche in campo storico, con particolare riguardo alla mercatura e alla tecnica dei commerci o degli affari. Egli per tali motivi non ebbe modo di esprimersi sugli argomenti teorico dottrinali, come gli altri allievi del Besta, i quali continuarono la elaborazione delle teorie enunciate dal Maestro o si assunsero l'arduo compito di fare polemica contro i logismografi prima e contro lo Zappa e la sua Scuola poi.

Sotto questo aspetto, l'opera del Rigobon è relativamente meno importante delle altre pubblicate dalla scuola di Venezia.

Il contributo apportato dal Rigobon ai nostri studi non è così grande come quello dei classici più famosi (Cerboni, Rossi, Besta) e neppure si pone allo stesso livello di altri allievi di Besta (Alfieri, D'Alvise, Ghidiglia), avendo dato l'autore alle proprie ricerche un indirizzo prevalentemente tecnico ed evitato i problemi più ardui che interessavano al suo tempo le nostre dottrine. Detto questo il suo nome e le sue opere non debbono comunque essere trascurate.

---

<sup>202</sup> Pietro Rigobon nacque a Venezia il 28 maggio 1868. Insegnò per lungo tempo nelle scuole tecniche e negli istituti tecnici passando, poi, alla cattedra di Banco modello e di Ragioneria nella R. Scuola Superiore di commercio di Bari. Da questa città poi il Rigobon passò a Venezia dove ebbe modo di avvicinare il Besta. Fu collocato a riposo nel 1938 dopo aver dedicato alla università di Venezia 33 anni. Morì a Venezia il 30 marzo 1955

Altro allievo di grande importanza, tale da essere considerato uno dei prediletti dal Besta, che contribuì con i suoi scritti e con l'attività polemica a diffondere l'opera del Maestro è Pietro D'Alvise<sup>(203)</sup>.

Egli malgrado la sua opera maggiore<sup>(204)</sup> sia stata pubblicata nel 1932, in epoca cioè posteriore alla prolusione dello Zappa è da considerarsi compreso nel periodo che va dal Besta allo Zappa, non tanto per l'aderenza alle teorie del Maestro, che non fu sempre perfetta, quanto perché i suoi “ Principi e precetti di ragioneria” altro non sono che una rielaborazioni di opere precedenti , tutte anteriori alla prolusione dello Zappa.

Scrittore completo passò dall'analisi delle dottrine a quelle della professione e delle valutazioni di bilancio, non dimenticandosi di aprire spesso grosse polemiche contro le teorie dello Zappa e dei suoi seguaci e contro l'indirizzo patrimonialistico del Masi.

Nelle prime trattazioni dottrinali, il D'Alvise definisce l'azienda attenendosi al Besta. L'azienda , afferma l'autore, indica la totalità dei già indicati fenomeni relativi ad una persona o ad un'unione di persone.

Il D'Alvise si concentrò molto, come vedremo più avanti nel fare polemica con gli altri studiosi. Le critiche mosse alla concezione del Vianello, non furono sempre giuste perché basate sulla ipotesi che l'autore intendesse restringere il significato di azienda ad un'organizzazione atta a funzionare, ma non ancora funzionante, ipotesi che il Vianello non ebbe mai modo di enunciare in modo esplicito.

Le critiche mosse allo Zappa e ai suoi discepoli, essendo basate sulla negazione dell'esistenza di qualsiasi forma di coordinazione tra le operazioni aziendali, avevano finito indirettamente, per attribuire al Besta l'intenzione, che egli non sembra aver avuto, di concepire le operazioni aziendali in maniera slegata e prive di un elemento coordinante di natura spaziale e temporale.

Per quanto riguarda la definizione data di azienda il Giannessi si esprime in questo modo sul contributo del D'Alvise: “ ... si può dire che la definizione di azienda data dal D'Alvise e, soprattutto, gli argomenti adottati questa particolare impostazione del pensiero portano un

---

<sup>203</sup> Pietro D'Alvise nacque a Rivignano( Udine) nel 1860. Egli, come quasi la totalità degli allievi del Besta, insegnò dapprima negli istituti tecnici e poi successivamente alla cattedra universitaria, portando il suo pensiero nelle facoltà di Genova e Venezia.

<sup>204</sup> PIETRO D'ALVISE, Principi e precetti di ragioneria per l'amministrazione economica delle aziende, Padova, Cedam, 1932

contributo assai modesto al processo evolutivo delle nostre discipline non aggiungendo nulla alle precedenti considerazioni del Besta né a quelle dello Zappa.”<sup>(205)</sup>.

Nei confronti dei cerboniani, il D’Alvise fu avversario tenace e inconciliabile anche se è doveroso ammettere che volendo ad ogni costo ritrovare nei valori supremi della scuola di Venezia gli elementi per abbattere l’artificiosa costruzione da essi elaborata, finì per distruggere anche quanto di più grande e nobile il Cerboni e i suoi discepoli avevano prodotto.

Gli attacchi più forti sono diretti alla teoria personalistica dei conti e mirano a dimostrare l’assurdità, già rilevata dal Besta, di voler vedere ad ogni costo, nei singoli conti l’elemento personale.

Nei riguardi dell’economia aziendale, il D’Alvise segue le orme del Besta, negando la possibilità di costituire una scienza così vasta da abbracciare tutta l’amministrazione economica delle aziende. Le sue affermazioni lasciano intravedere però segni di apertura, mancando della necessaria sicurezza che era propria del Besta.

Il D’Alvise nonostante i rilievi fatti deve essere considerato uno dei maggiori discepoli del Besta ed è da comprendere nel periodo, che taluni definiscono “vuoto”, tra il Besta e lo Zappa.

Questo studioso deve essere ricordato perché, pur restando tenacemente attaccato alle teorie professate dal Maestro, non respinse a priori le nuove tendenze che si stavano affermando. Infatti, pur negando l’economia aziendale dello Zappa, tale negazione non fu così netta come quella del suo maestro.

È possibile quindi intravedere lo spirito innovatore del D’Alvise.

Altro valoroso discepolo della scuola di Venezia è Carlo Ghidiglia<sup>(206)</sup><sup>(207)</sup>. Tale autore occupa un posto notevole nella Scuola di Venezia anche per il merito di essersi avventurato nel campo delle dottrine, affrontando difficoltà che altri discepoli avevano evitato dedicandosi alla trattazione degli argomenti tecnico contabili della ragioneria.

---

<sup>205</sup> EGIDIO GIANNESSE, I precursori in economia aziendale, Giuffrè Editore, Milano 1980, pag 200

<sup>206</sup> ROBERTO VERONA, Carlo Ghidiglia e la scienza ragionieristica, in Ritratti d’autore- quaderni dei dottorandi-. Università degli studi di Siena.

<sup>207</sup> Carlo Ghidiglia nacque a Livorno il 22 giugno 1870 dove trascorse i suoi primi 18 anni e conseguì la licenza per la sezione di Commercio e Ragioneria dell’Istituto Tecnico Amerigo Vespucci. Successivamente si trasferì a Venezia per intraprendere la carriera universitaria nell’ambito della ragioneria.

Nonostante la prematura scomparsa il Ghidiglia fu autore di numerose opere di rilievo. Morì il 25 settembre del 1913.

Il Ghidiglia seguì il Besta in modo ortodosso, e senza accendere particolari dibattiti come hanno fatto altri allievi del Maestro, fu sicuramente un abile difensore dei valori espressi dalla Scuola di Venezia.

Detto questo però è difficile dare un reale valore alle opere e al Ghidiglia stesso a causa della morte prematura; egli, nonostante abbia vissuto soltanto quarantatre anni ha pubblicato opere di valore, ma certo è che se fosse vissuto un numero di anni pari circa a quello dei suoi colleghi allievi di Besta il suo valore scientifico sarebbe stato certamente un altro.

Egli collaborò alla revisione del Trattato del Besta, e si occupò a fondo anche di opere di ordine storico ed di contabilità pubblica ma soprattutto sostenne a gran voce il carattere scientifico della materia andando contro coloro che, nelle discipline affini, ritenevano la ragioneria come una mera elaborazione metodologica.

Interessanti sono le considerazioni che il Ghidiglia fa a riguardo dell'origine della partita doppia. L'autore sostiene che sia difficile, se non impossibile, stabilire con certezza il campo( banche, commercio, pubbliche aziende) o l'epoca in cui si è sviluppata la partita doppia.

Per secoli c'è stato un aspro dibattito sull'epoca e il settore in cui era nata la partita doppia. Le osservazioni fatte dal Ghidiglia nel lontano 1895 preludono alle successive indagini fatte dal Sombart, dal Ceccherelli,, dallo Zerbi e dal Melis.

Werner Sombart concorda con il Ghidiglia sostenendo che le origini del metodo in partita doppia devono essere fatte risalire al 1340 a Genova, senza escludere però che a causa del nome antico del metodo(viniziana) la sua origine potesse appartenere a Venezia.

Lo Zerbi afferma invece che la partita doppia, dopo non pochi indugi e tentennamenti, si è formata in Lombardia e precisamente nei mastri mercantili e bancari delle grandi "Casate" del Trecento. Il Corsani e il Ceccherelli si mostrano propensi per l'origine toscana della partita doppia. Sull'argomento si è poi soffermato a lungo il Melis, dimostrando l'inesattezza di alcune precedenti affermazioni e la necessità di ricercare le origini della partita doppia nel formarsi dello spirito capitalistico dell'impresa, in tempi ancora più remoti, tra Siena e Firenze.

Il contributo di questo autore non si esaurì all'interno delle opere di ordine storico, ma spaziò in diversi campi della nostra disciplina.

Si occupò anche di dare definizione e limiti al campo della ragioneria, dicendo che la stessa ha carattere di vera e propria scienza, ma non esclude gli aspetti dell'arte, per cui si deve presumere che la parte scientifica della ragioneria sia derivata. Il carattere scientifico della ragioneria si basa sul fatto che gli atti del controllo economico sono in condizione di dar luogo a vere e proprie leggi.

La ragioniera, continua l'autore, pur avendo frequenti occasioni di utilizzare i principi di altre discipline, non deve essere confusa con queste, ritrovando essa il proprio corpo scientifico nel controllo economico ideato dal Besta.

Lo studioso accoglie anche la distinzione della ragioneria in generale ed applicata, assegnando alla prima il compito di studiare le leggi generali del controllo economico e alla seconda il compito di applicare tali leggi nelle differenti aziende.

Nel determinare l'obiettivo della ragioneria l'autore si accosta maggiormente al Besta, riconoscendo al controllo economico, come campo di azione, la formazione degli inventari e dei preventivi, le scritture e i rendiconti.

La natura sociale ed economica della ragioneria viene giustificata facendo riferimento alla necessità umana di ricorrere al controllo economico per la tutela dei rapporti derivanti dall'uso della ricchezza.

Più avanti il Ghidiglia dà una definizione più completa di ragioneria definendola come la “... scienza che studia le leggi dei fenomeni, causati dall'istinto edonistico, i quali pervengono a supplire alle naturali deficienze intellettuali e morali dell'umana natura”<sup>(208)</sup>.

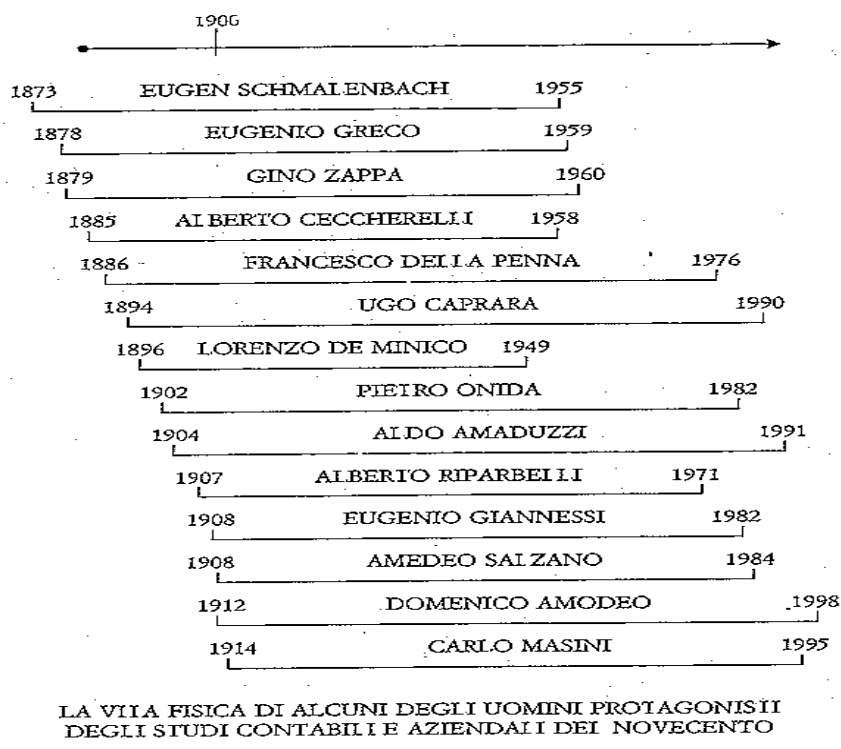
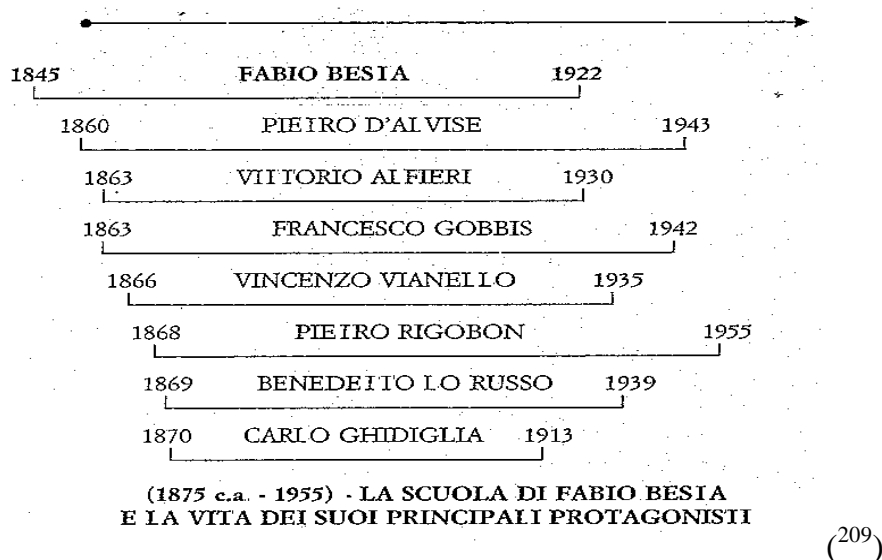
Il Ghidiglia è da rilevare che non riuscì a capire che se di uniformità si doveva parlare, lo si doveva fare non nei limiti del controllo economico ma nell'ordinato formarsi delle operazioni tecnico economiche sulle quali l'attività di tale ente è essenzialmente basata.

Detto questo le opere del Ghidiglia hanno notevole importanza nel campo dei nostri studi e spesso è inspiegabile come la dottrina non ne rammenti il valore.

Quindi come sostiene Giannessi è forse più giusto valutare tale autore, oltre che per pregevoli opere, anche per il fatto di aver dimostrato di poter pubblicare opere di grandissimo spessore.

---

<sup>208</sup> CARLO GHIDIGLIA, Fatti e atti del controllo economico – Preliminari ad alcune linee di ragioneria, in “Giornale degli economisti e rivista di statistica”, Roma 1902



### 3.3 CONFLITTO TRA CERBONIANI E BESTANI: AFFERMAZIONE DEL MODELLO BESTANO

Sul finire del diciannovesimo secolo l'Italia era un paese che basava principalmente la propria economia sull'attività agricola; si contavano aziende agricole, commerciali ed

<sup>209</sup> ANTONIO AMADUZZI, Storia della ragioneria, op. cit. pag.217

<sup>210</sup> ANTONIO AMADUZZI, Storia della ragioneria, op. cit. pag. 240

artigianali di modeste dimensioni oltre a un buon numero di aziende domestiche e di opere pie.

Il contesto economico era statico e si vedeva la piena affermazione del nord ovest (Milano, Torino e Genova) che fu poi il centro della rivoluzione industriale italiana.

Alla fine dell'ottocento l'Italia era un paese arretrato, forse povero, seppur in via di trasformazione, che stava cercando un proprio assetto sul piano economico e sociale.

Questo era il contesto in cui aveva vissuto Fabio Besta e su questo aveva costruito il proprio modello, che in concreto può dirsi “figlio dell'ottocento”<sup>(211)</sup>.

L'impostazione patrimoniale adottata dal Besta era perfettamente calzante con le esigenze conoscitive per il tipo di aziende di quest'epoca. Tale impostazione guardava infatti alla ricchezza ed alle sue modificazioni, e in un contesto economico sostanzialmente stabile, riusciva a esprimere gli effettivi incrementi/decrementi del suo valore. Da notare è il fatto che la ridotta dimensione aziendale consentiva a tale sistema di tenere sotto controllo l'attività aziendale senza creare particolari problemi dal punto di vista contabile.

Il Besta aveva quindi interpretato bene il contesto nazionale socio economico; da tale punto di vista eravamo in una fase in cui dall'azienda artigiana si stava passando a quella meccanizzata, dall'economia agricola a quella industriale, dall'azienda padronale a quella manageriale. Ma allo stato dell'epoca questi passaggi non erano ancora stati compiuti.

La stessa interpretazione non l'ebbe il Cerboni il quale, “ ... chiuso nell'ambito della pubblica amministrazione, ha trovato la personificazione dei conti perfettamente rispondente ai bisogni di rilevazione dei tipici fatti che si riferivano all'amministrazione di risorse comunitarie, e , molto probabilmente, non ha ben compreso le profonde trasformazioni socio-economiche che si stavano verificando nel nostro paese nel XIX secolo”<sup>(212)</sup>.

L'impostazione Bestana resisterà indisturbata fino alla morte del Maestro avvenuta nel 1922. Ciò è dovuto soprattutto al fatto che la prima guerra mondiale impose molti sacrifici economici alle famiglie ed alle aziende e quella crescita economica e aziendale che altrove si era già manifestata e consolidata, in Italia stentava a decollare.

Infatti, l'economia nostrana era sviluppata con leggero ritardo, soprattutto al sud dove era ancora prevalente il fenomeno del latifondismo.

---

<sup>211</sup> STEFANO CORONELLA, Cerboniani, Bestani e Zappiani a confronto. Rirea 2013 pag. 27

<sup>212</sup> GIUSEPPE CATTURI, Teorie contabili e scenari economico-aziendali, Cedam, Padova, 1989, pag. 132-133



La ragioneria in Italia ha vissuto il periodo di maggior sviluppo tra la seconda metà dell'Ottocento e la prima metà del Novecento.

In questo intervallo di tempo si sono susseguite una serie di iniziative sotto il profilo pratico e studi accademici che hanno segnato profondamente lo sviluppo della ragioneria.

Non è un caso che tal e periodo storico sia stato definito il periodo “d'oro” della ragioneria italiana<sup>(213)</sup>.

Quel periodo, formidabile per la nostra disciplina, registrò un vero e proprio fermento a livello di opere e di articoli a livello dottrinale con riferimento allo studio, agli insegnamenti e alla professione contabile:

1. Illustri autori, Giuseppe Cerboni e Fabio Besta in primis, hanno dato dignità scientifica alla ragioneria e dopo di loro, ad opera di Gino Zappa nasceva l'economia aziendale<sup>(214)</sup>.
2. Si formarono le prime scuole di pensiero, i cui caposcuola furono proprio Giuseppe Cerboni, Fabio Besta e Gino Zappa<sup>(215)</sup>.
3. Sono iniziale in tale periodo le lotte, successivamente vinte, per il riconoscimento giuridico del rango universitario degli insegnamenti commerciali.

Quindi, a cavallo tra l'Ottocento e il Novecento il palcoscenico scientifico era occupato principalmente da Giuseppe Cerboni e Fabio Besta.

Cerboni fornì un grande contributo alla nascita della ragioneria scientifica esplicitando il legame tra ragioneria e amministrazione già intravisto da Francesco Villa. Propose inoltre la distinzione della ragioneria, come scienza, in quattro parti aventi rispettivamente come oggetto: lo studio dell'amministrazione economico-aziendale, con lo scopo di determinare le leggi con le quali le aziende operano.

---

<sup>213</sup> Antonio Amaduzzi definisce il “Periodo D'oro” della cultura contabile italiana quello che va da Vincenzo Gitti a Carlo Dompè. ( 1880-1940). ANTONIO AMADUZZI, Da Gitti a Dompè, il periodo d'oro della cultura contabile italiana, in Summa, n. 103/1996, pag.45

<sup>214</sup> Come afferma Coronella dal punto di vista dottrinale in quei decenni sono state fissate delle basi logiche assolutamente fondamentali per gli sviluppi successivi, come l'individuazione della teorica di fondo che spiega il funzionamento dei conti, la diffusione delle scritture sinottiche, che hanno soppiantato rapidamente la partita doppia tradizionale, di tipo analitico. Ma soprattutto, a partire da Francesco Villa per culminare poi con Fabio Besta, gli studiosi avvertirono la necessità di ampliare la sfera di studio della ragioneria per indagare sull'azienda, sulla sua gestione e sulle sue condizioni di economicità. Si trattava di argomenti che andavano al di là della mera registrazione contabile delle operazioni di gestione e venne quindi nobilitato anche il mestiere di ragioniere.

Tale evoluzione culminò con la nascita dell'economia aziendale.

<sup>215</sup> La prima scuola di pensiero fu in realtà quella di Francesco Villa e Antonio Tonzig (scuola lombarda), ma ciò è già stato approfondito in precedenza.

Cerboni perfezionò la teoria personalistica italiana ed ideò un particolare congegno contabile denominato logismografia che, in qualità di ragioniere dello Stato fece applicare anche ai conti pubblici.

I suoi allievi, tra i quali si ricorda Giovanni Rossi, Francesco Alberico Bonalumi, Vincenzo Gitti, Giovanni Massa, Ettore Mondini, Achille Sanguinetti, Clitofonte Bellini, Michele Riva, si attivarono per applicare la logismografia alle diverse tipologie di aziende.

L'unico studioso, fra gli allievi di Cerboni che cercò di fornire contributo autonomo riconoscendo la ragioneria come scienza autonoma fu Giovanni Rossi.

Forse non è una coincidenza, come fa notare Coronella, che Giovanni Rossi fosse molto amico di Fabio Besta ed era estremamente apprezzato e stimato da quest'ultimo; amici nella vita e avversari nel lavoro<sup>(216)</sup>.

Fabio Besta, invece, di diciotto anni più giovane del Cerboni, è universalmente considerato il massimo cultore degli studi di ragioneria essendo l'artefice del definitivo passaggio della nostra materia da tecnica a materia scientifica e dalla sua cattedra di ragioneria della Ca' Foscari formò illustri allievi, come Vittorio Alfieri, Pietro Rigobon, Carlo Ghidiglia, Vincenzo Vianello, Francesco De Gobbis, Pietro D'Alvise e Benedetto Lorusso.

In sintesi al Besta dobbiamo riconoscere di avere:

1. Ideato la teorica dei conti a valore, in contrapposizione alla teorica personalistica.
2. Interpretato il patrimonio in senso economico
3. Chiarito in maniera scientifica il funzionamento del metodo della partita doppia
4. Ideato il sistema patrimoniale
5. Trattato del problema della valutazione del patrimonio
6. Ampliato i confini della ragioneria mediante la separazione dell'amministrazione economica in tre momenti: gestione, direzione e riscontro.
7. Sviluppato una concezione dell'azienda che dava maggior peso alle persone ed alle operazioni rispetto alle cose.
8. Dato nuovo impulso agli studi storici

Il primo scontro tra Giuseppe Cerboni e Fabio Besta e le loro concezioni ebbe luogo durante il primo congresso dei ragionieri italiani, tenutosi a Roma nel 1879. Tale occasione rappresentò un luogo di scontro tra le due citate posizioni dottrinali. I Cerboniani, in

---

<sup>216</sup> STEFANO CORONELLA, Cerboniani, Bestani e Zappiani a confronto. Rirea 2013 pag.33

quell'occasione molto più numerosi, criticarono in modo aspro le idee bestane, le quali erano sostenute da pochi, seppur valorosi studiosi.

Col passare degli anni bisogna rilevare che la forza dei cerboniani andò calando, soprattutto a causa dell'invecchiamento del loro caposcuola, che già dal 1895 si era ritirato presso la sua abitazione all'Isola d'Elba dopo aver lasciato ogni incarico pubblico.

Come è stato sapientemente osservato da Amaduzzi, "All'alba del novecento, quando la Rivista di Ragioneria inizia le sue pubblicazioni, Cerboni ha 73 anni, Besta ne ha 55 e Gino Zappa 21."<sup>217</sup>

Possiamo certamente dire che tra la fine dell'Ottocento e l'inizio del Novecento la Scuola toscana e la Scuola veneta monopolizzavano gli studi di ragioneria.

Unico studioso che non seguì completamente una delle due Scuole fu Emanuele Pisani, che si pose in una sorta di posizione intermedia.

Elaborò la teorica materialistica e la connessa Statmografia, ed era vicino al Cerboni per quanto attiene all'applicazione contabile e vicino al Besta per quel che riguarda la teorica del Conto<sup>(218)</sup>.

Per quanto riguarda i dibattiti che si svolgevano all'epoca a livello dottrinale bisogna far riferimento all'allora Rivista di Ragioneria (oggi Rivista Italiana di Ragioneria ed Economia Aziendale – RIREA) che è stata centro delle più aspre discussioni; peraltro è l'unica rivista di materie ragionieristiche di allora che tutt'oggi viene pubblicata.

A inizio secolo com'è noto si verificavano scontri dottrinali tra logismografi e partiduplisti. Significativo è il fatto che sul primo numero della rivista Giuseppe Cerboni pubblicò un articolo intitolato, *L'Accademia scientifica di ragioneria in Roma*, <sup>(219)</sup> che era stata da poco costituita e proprio Cerboni ne era presidente.

All'interno dell'articolo il Maestro toscano ha fatto brevi considerazioni sugli studi storici di ragioneria e sulle relative prospettive e indicò il proprio punto di vista in merito alle registrazioni affermando di dover tenere separato la forma dal metodo.

Ciò provocò la repentina reazione del D'Alvise, che ricordò come l'applicazione della logismografia Cerboniana alle scritture dello stato quale speciale forma di partita doppia

---

<sup>217</sup> ANTONIO AMADUZZI, *Storia della ragioneria*, Giuffrè Editore, Milano 2004.

<sup>218</sup> STEFANO CORONELLA, *Cerboniani, Bestani e Zappiani a confronto*. Rirea 2013 pag.37

<sup>219</sup> GIUSEPPE CERBONI, *L'Accademia scientifica di Ragioneria in Roma*, in *Rivista di Ragioneria*, n. 1 luglio-agosto 1901, pag 3-5

fosse stata una forzatura visto che la legge “Cambray-Digny” imponeva il metodo della partita doppia all’amministrazione dello stato e non applicazioni di tipo diverso<sup>(220)</sup>..

L’applicazione all’epoca della logismografia ai conti dello stato fu giustificata dal Cerboni col fatto che lui la ritenesse una particolare forma di partita doppia, anche se è doveroso notare che influì non poco, il ruolo di grande forza istituzionale che svolgeva, cioè quello di Ragioniere Generale.

La polemica su tale argomento considerando l’epoca in cui si è manifestata è un po’ atipica, per il fatto che già dal 1892 tale sistema contabile non fosse più usato nella pubblica amministrazione; la motivazione forse va ricercata nel fatto che gli allievi di Besta fossero convinti che tale articolo di Cerboni avesse lo scopo di rivitalizzare la logismografia.

D’Alvise tirò in ballo addirittura i dizionari della lingua italiana contestando al Cerboni l’impossibilità di utilizzare una particolare forma del metodo rispetto a quello ortodosso e negando che la logismografia fosse un metodo autonomo, affermando che tra esso e la partita doppia non ci fosse niente a che fare. Concluse affermando che “tra scrittura doppia e logismografia non vi è comunanza né di principi, né di procedimenti, e che esse sono quindi due metodi diversi, non già due forme di uno stesso metodo”.

Cerboni ebbe modo di replicare al D’Alvise con un altro articolo cercando di affermare che la logismografia fosse a tutti gli effetti una forma particolare del metodo della partita doppia. Affermò quindi: “Che la Logismografia non sia scrittura, o metodo, di partita doppia possono affermare soltanto quelle persone le quali, o s’inducono a ciò per fini passionali, o non sono ancora entrate nel metodo stesso”<sup>(221)</sup>. Il Cerboni concluse l’articolo gettando discredito sulla scuola del Besta, affermando che l’analisi del D’Alvise era di parte e scorretta in quanto non in grado di staccarsi “ ... da una scuola, che da lunghi anni va tenacemente adoperando tutti i suoi mezzi per abbattere la nuova opera logismografiche”

Dobbiamo sicuramente notare che quando il Cerboni pubblicò l’articolo era già un settantaquattrenne e nonostante l’impeto che caratterizzava i suoi lavori la sua scuola era comunque in declino, mentre il Besta, cinquantaseienne, nel pieno della maturità scientifica ed accademica si stava affermando come scuola dominante negli studi ragionieristici in Italia.

---

<sup>220</sup> PIETRO D’ALVISE, Sull’articolo 18 della legge di contabilità dello Stato, in *Rivista di Ragioneria*, n. 3 1901

<sup>221</sup> GIUSEPPE CERBONI, Su gli articoli 18 e 20 della legge di Contabilità generale dello Stato e sulla distinzione tra forma e metodo nella scrittura doppia, in *Rivista di Ragioneria* n. 4, 1902

A dimostrazione di ciò nel 1904 l'incarico per redigere il progetto di legge per reintrodurre la partita doppia nella contabilità di stato fu affidato alla coppia Besta-D'Alvise.

Altro argomento di discussione dell'epoca erano le problematiche inerenti le teoriche del conto e le due principali teoriche che si contendevano il primato sul palcoscenico scientifico nazionale erano la teorica personalistica di Giuseppe Cerboni e la teorica dei conti a valore di Fabio Besta. Queste continue critiche dettero stimolo non solo ai principali studiosi di esprimersi, e si verificò una sorta di legittimazione generale alla polemica, senza un argomento preciso, a cui parteciparono molti studiosi, alcuni esprimendo la propria idea senza seguire né l'una né l'altra Scuola.

Altre teoriche meno conosciute rispetto alle principali furono la teoria matematica ad opera di Giovanni Rossi e la teoria materialistica ad opera di Emanuele Pisani.

Il primo autore a pubblicare un articolo in tal senso sulla teoria matematica dei conti fu Antonio Masetti<sup>(222)</sup> che sostenne che tale teoria fosse uno strumento valido per qualsiasi tipologia di scrittura, compresa quella logismografica.

Rispose a tale articolo Emanuele Pisani<sup>(223)</sup>, che sottolineò come la teorica matematica applicata alla sua Statmografia consentisse di mantenere tutti i conti a valori.

Tali articoli generarono un circolo di botte e risposte a tono polemico. Intervenero nel dibattito oltre a studiosi di second'ordine come Giovanni Capparozzo e Angelo Zanghieri ed i già citati Masetti e Pisani anche studiosi del calibro di Carlo Ghidiglia.

Nel suo articolo Capparozzo<sup>(224)</sup>, si gettò nella mischia facendo riferimento agli interventi di Cerboni, di D'Alvise e di Pisani i quali secondo lo stesso avevano “... rinfocolato vecchie questioni sulle teoriche del conto e sui sistemi scritturali, che parevano spente, ma erano soltanto assopite, dopo le vivaci dispute tra logismografi e partiduplisti”, schierandosi dalla parte del Cerboni.

Angelo Zanghieri<sup>(225)</sup> elogio il Rossi, dichiarando superata l'impostazione del Cerboni ed errata quella del Pisani.

A seguire Antonio Masetti tornò sul dibattito<sup>(226)</sup>, affermando che la lotta tra personalisti e materialisti doveva cessare e che logismografia, partita doppia tradizionale e Statmografia

---

<sup>222</sup> ANTONIO MASETTI, Sulla teoria matematica del conto e dei metodi di scritture, in *Rivista di Ragioneria*, n.4, 1902

<sup>223</sup> Emanuele Pisani, Conseguenze degli studi sulla teoria matematica del conto, e dei metodi di scritture, in *Rivista di Ragioneria* n.6 1902. Emanuele Pisani, I perfezionamenti statmografici, in *Rivista di Ragioneria* n.3 1902.

<sup>224</sup> GIOVANNI CAPPAROZZO, Logismografia e Statmografia, in *Rivista di Ragioneria* n.4, 1903.

<sup>225</sup> ANGELO ZANGHIERI, Intorno alla teoria matematica dei conti, in *Rivista di Ragioneria* n.5, 1903.

possedevano ognuno pregi e difetti. Questo articolo del Masetti fa notare come l'autore riconoscesse tra punti di riferimento nel panorama degli studi di ragioneria italiana: Giuseppe Cerboni, Fabio Besta, Emanuele Pisani.

Il Ghidiglia a questo punto per rispondere al Masetti scrive un lettera aperta in cui afferma di apprezzare il tentativo di avvicinare le teoriche esistenti intorno ai conti ed ai metodi di registrazione, ma allo stesso tempo evidenziò come questo non potesse che risolversi in una grande illusione, per lo più dannosa per i nostri studi. Affermò che: “... il suo intento di riconciliare le vaie scuole è certamente lodevole [...]. Ma tale intento non potrà mai essere raggiunto con le rinunce degli uni o degli altri; è la verità che deve trionfare e questa deve ciascuno porre, senza riguardi e senza timori, nella sua più esatta e miglior luce. D'altronde il cammino che si è fatto da qualche anno a questa parte non è piccolo. Il Besta seppur non ha pubblicato, come avrebbe potuto, tutta la vasta, originale e geniale opera sua, che tanta luce avrebbe irradiato sugli studi nostri e tante polemiche vane avrebbe evitato, ha pure dalla sua cattedra inviato per l'Italia una quantità di discepoli che ne hanno diffuso e ne vanno diffondendo le teoriche. E queste ormai sono, per un mezzo o per l'altro, generalmente note e apprezzate, ed acquistano sempre maggior terreno; mentre le teoriche contrarie [...] sono morte da un pezzo; o, per lo meno, stanno lì per cadere nell'oblio”<sup>(227)</sup>.

Tale articolo è risultato anche alla dottrina d'oggi come una sorta di invito dell'allievo al maestro a pubblicare compiutamente le sue opere per dimostrare che non esisteva motivo per un vero dibattito. Non è infatti una coincidenza che il direttore di allora invitò poco dopo Fabio Besta a chiarire la sua posizione sulle teoriche dei conti, in quattro puntate.

Al Ghidiglia rispose seccato il Masetti, affermando che la sua impostazione non era affatto una via di mezzo tra la teorica del Cerboni e quella del Besta ma era un'elaborazione propria ed originale che non voleva né abbattere né conciliare le due scuole, bensì intendeva esprimere considerazioni sugli studiosi che si erano affermati fino ad allora.

Il Ghidiglia gli rispose nuovamente dicendo che sarebbe meglio far riferimento “più alle idee che alle persone” e prevedendo in parete quello che sarebbe accaduto vent'anni dopo con lo Zappa affermò che “gli studi nostri avrebbero maggior incremento se si lasciassero

---

<sup>226</sup> ANTONIO MASETTI, Polemiche vecchie e nuove, in *Rivista di Ragioneria* n.6, 1903

<sup>227</sup> CARLO GHIDIGLIA, A proposito di polemiche vecchie e nuove, in *Rivista di Ragioneria* n.2, 1903

stare i metodi e le registrazioni per occuparci più e meglio delle altre parti della nostra scienza”(228).

Si arriva così a suon di dibattiti all'anno 1905, anno in cui il Besta pubblica alcuni brani tratti dalle Sue Lezioni di computisteria mercantile.

Si tratta di due distinti lavori, rispettivamente incentrati sulla teorica del conto e sulle scritture doppie nella teorica generale nei quali il Besta dopo aver inquadrato il problema spiegò la visione della teorica dei conti a valore in contrapposizione a quella personalistica Cerboniana. Com'è noto si trattò di un'innovazione rivoluzionaria per la teorica del conto, la quale dai tempi del Pacioli era fondata sulla personificazione, ma senza di essa non si sarebbero potute avere innovazioni successive come il sistema del Reddito di Gino Zappa che mai avrebbe potuto innestarsi su una teoria personalistica. È stato fondamentale quindi il passaggio alla teorica dei conti a valore.

Com'è noto, mentre nelle teorie personalistiche, ed in particolare in quella Cerboniana, mettevano l'accento sui diritti e doveri delle persone coinvolte nella combinazione produttiva, la teorica dei conti a valore(229) guarda ai valori relativi ai beni costituenti il patrimonio aziendale(230). Non si registra quindi diritti e doveri, ma movimenti di attività e passività e, di conseguenza del netto patrimoniale. L'oggetto del conto viene ad essere il valore del patrimonio aziendale, ovvero dei singoli elementi attivi e passivi che lo costituiscono e dei connessi elementi derivati da esso, evidenziando la concreta situazione patrimoniale dell'azienda.

Il fattore che accomuna tutti gli elementi patrimoniali è la moneta, che diventa l'unità di misura del suo valore.

Per il Besta, il conto, e ciò lo esprime nei lavori usciti a seguito degli inviti fatti a chiarire le sue idee, racchiude pertanto una serie di note relative al valore attribuito all'oggetto di riferimento in un determinato tempo, nonché le variazioni del medesimo.

---

<sup>228</sup> CARLO GHIDIGLIA, Sempre a proposito dell'articolo Polemiche vecchie e nuove, in Rivista di Ragioneria n.4, 1904

<sup>229</sup> La teorica dei conti a valore può essere chiamata anche teorica razionalistica o teorica positivista.

<sup>230</sup> Fabio Besta deriva la sua teorica partendo dai concetti espressi dagli economisti generali ed in particolare dal valore d'uso, valore di costo, costo di produzione e valore di cambio per poi giungere al prezzo. Egli afferma: "La teoria del valore e quella della moneta sono fuori dai confini della materia che io professo. Con tutto ciò, siccome la ragioneria, in quanto è arte, studia e modera la vita della ricchezza nelle aziende la ricchezza solo per la via del valore è commensurabile" FABIO BESTA, Corso di Ragioneria professato alla classe di Magistero nella R. Scuola Superiore di Commercio in Venezia, Venezia 1891 pag. 237

Continua il Besta: “L’uguaglianza tra gli addebitamenti e gli accreditamenti da farsi nei conti, che è costante nella scrittura doppia, come tutti i rapporti aritmetici che legano i conti delle due serie fra loro, hanno luogo unicamente tra i valori di conto”.

In tal modo il patrimonio risulta misurabile attraverso la moneta di conto. Per il Besta non sono da riferire al proprietario nemmeno i conti dello stato patrimoniale iniziale e quelli connessi ai risultati economici di esercizio.

Com’è stato descritto in precedenza la posizione di Besta e della sua Scuola si faceva sempre più dominante, arrivando ad essere il punto di riferimento a livello italiano.

L’aspetto più importante da notare è il fatto che Besta fino ad allora non era mai sceso in campo direttamente. L’autore pubblicava le sue monografie e le faceva adottare agli studenti dei suoi corsi in Ca’ Foscari, che una volta apprese le teoriche le diffondevano in tutta Italia. Sembra quasi che egli abbia voluto chiudere definitivamente la questione, spazzando ogni dubbio e perplessità.

Difatti, è doveroso notare che dopo questi quattro lavori pubblicati da Besta sulla Rivista la diatriba è come se fosse finita in un istante. Fabio Besta era a questo punto universalmente considerato il Maestro; infatti negli anni a seguire le pubblicazioni degli allievi del Cerboni andavano diminuendo e si facevano largo con forza invece i lavori redatti dagli allievi di Fabio Besta che stava pian piano conquistando il palcoscenico più importante della ragioneria italiana.

A dimostrazione di ciò Vittorio Alfieri pubblicò tra il 1905 e il 1906 le sue lezioni di Ragioneria generale tenute presso l’Istituto tecnico di Roma, tenute secondo la logica bestana<sup>(231)</sup>.

L’infittirsi della presenza degli allievi del Besta è testimoniata anche dal fatto che il Ghidiglia in quei pubblica il suo “corso di ragioneria applicata”<sup>(232)</sup>.

Come accennato poc’anzi, già da tempo ormai i dibattiti e gli scontri ideologici si erano placati. Giuseppe Cerboni era ormai vecchio e si era ritirato nella sua abitazione all’Isola d’Elba e l’impostazione bestana era ormai divenuta dominante nel panorama della ragioneria italiana.

---

<sup>231</sup> VITTORIO ALFIERI, Ragioneria generale, in Rivista di Ragioneria, n.1, , 1905.

VITTORIO ALFIERI, L’inventario, in Rivista di Ragioneria, n.2, 1905.

<sup>232</sup> CARLO GHIDIGLIA, Disegno di un “Corso di Ragioneria applicata”, in Rivista di Ragioneria, n.1 , 1905



Nel 1913 però vi fu un ritorno di fiamma che suscitò qualche discussione. La causa di tale discussione fu un articolo di Ettore Mondini apparso sul numero di agosto del 1912 sulla Rivista di Amministrazione e Contabilità da lui diretta ed era intitolato “L’elemento giuridico nei conti” all’interno del quale sosteneva che la teoria personalistica dei conti era connaturata allo sviluppo della ragioneria nel nostro paese. Tale articolo suscitò l’impressione in taluni che si volesse far riaccendere le teorie del Cerboni. Tale sentimento fu esternato da Camillo Cantone che con un articolo si fiondò contro i concetti espressi dallo studioso di Como.

Il momento forse in cui si ebbe la netta percezione dell’affermazione del Besta è nel 1915 quando all’interno del Comitato di Redazione della Rivista di Ragioneria erano presenti oltre al Besta molti dei suoi allievi. Successivamente con l’avvento della prima guerra mondiale le pubblicazioni si ridussero, e si può definitivamente dire che le teorie di Cerboni erano tramontate.

L’analisi dei lavori pubblicati nei primi anni del secolo scorso conferma la scomparsa del modello cerboniano che prevedeva una teorica( quella personalistica) ed un’applicazione contabile(la logismografia) che erano già in declino dalla fine dell’Ottocento.

All’inizio del secolo però contrariamente a quanto si possa pensare, il Cerboni e la sua scuola potevano vantare di far adottare ancora le loro teoriche negli istituti tecnici, dato che l’adozione dei libri di stampo cerboniano sono stati adottati fino agli trenta del Novecento.

Come si è notato, la pubblicazione degli stralci delle lezioni del Besta tenute a Ca’ Foscari costituirono sostanzialmente la pietra tombale per Cerboni e la sua scuola.

Cerboniani e bestani si affrontarono quasi in modo esclusivo sulle pagine della Rivista ma anche a suon di monografie sulle teoriche (la teorica personalistica vs la teorica dei conti a valore) e sulle applicazioni contabili (la logismografia vs la partita doppia tenuta con il sistema patrimoniale) e com’è noto prese il sopravvento la teorica bestana. Detto questo il Cerboni fu studioso completo e bisogna riconoscerne i meriti in molti altri campi della nostra disciplina.

Nonostante i grandi meriti del Cerboni, la difesa della logismografia e la critica che ricevette dalla scuola del Besta, ne ha oscurato i meriti. Giannessi come già visto nelle pagine precedenti descrive come spesso le opere del Cerboni avessero riscosso più successo all’estero che in Italia, ciò a causa dell’opera demolitrice del Besta.

Come afferma Stefano Coronella è infatti probabile che l'accanimento del Besta avesse aspetti che andavano al di là della rivalità scientifica ma che ricadevano sul personale: queste le sue parole: “V’è anche da dire che Fabio Besta aveva portato avanti, indefessamente, come se fosse una questione personale fra loro due, l’impegno di scardinare il modello carboniano. E forse qualcosa di personale c’era davvero, tanto che raggiunto lo scopo, quasi fosse stato appagato dal risultato raggiunto, mostrò riverenza e stima, quasi addirittura affetto all’ormai vegliardo rivale.”<sup>(233)</sup>.

### **Grafici sul dibattito Cerboni-Besta all’interno delle pagine della rivista<sup>(234)</sup>:**

#### **Articoli a favore di Cerboni o Besta o con visioni diverse**

<b>A favore di Cerboni</b>	<b>A favore di Besta</b>	<b>Neutrali, salomonici o con visioni proprie che si inserirono nel dibattito</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Cerboni (lug.-ago. 1901)</li> <li>• De Nava (nov.-dic. 1901)</li> <li>• Cerboni (gen.-feb. 1902)</li> <li>• Capparozzo (2 puntate: gen.-feb. 1903 e mar.-apr. 1903)</li> <li>• Masetti (lug.-ago 1904)</li> <li>• Mondini (ott. 1913)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• D’Alvise (nov.-dic. 1901)</li> <li>• Ghidiglia (set.-ott. 1903)</li> <li>• Ghidiglia (gen.-feb. 1904)</li> <li>• Lorusso (nov.-dic. 1904)</li> <li>• Besta (mar.-apr. 1905)</li> <li>• Besta (3 puntate: mag.-giu 1905, lug. 1905 e ago. 1905ela)</li> <li>• Cantone (mar. 1913)</li> <li>• Cantone (dic. 1913)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Masetti (2 puntate: gen.-feb. 1902 e mar.-apr. 1902)</li> <li>• Pisani (mag.-giu. 1902)</li> <li>• Pisani (nov.-dic. 1902)</li> <li>• Zanghieri (2 puntate: mar.-apr. 1903 e nov.-dic. 1903)</li> <li>• Pisani (3 puntate: mar.-apr. 1903, lug.-ago. 1903 e nov.-dic. 1903)</li> <li>• Masetti (2 puntate: mag.-giu. 1903 e lug.-ago. 1903)</li> <li>• Sperotti (set.-ott. 1903)</li> <li>• Masetti (nov.-dic. 1903)</li> <li>• Pisani (gen.-feb. 1904)</li> </ul>

<sup>233</sup> STEFANO CORONELLA, Cerboniani, Bestani e Zappiani a confronto. Rirea 2013 pag. 61

Ne è dimostrazione l’attività svolta dal Besta come Presidente dell’Istituto Nazionale per l’Incremento degli Studi di Ragioneria per l’organizzazione all’Isola d’Elba, il 20 settembre 1913, delle solenni onoranze a Giuseppe Cerboni in occasione del suo ottantacinquesimo compleanno. STEFANO CORONELLA, Le onoranze a Giuseppe Cerboni, in Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale, n.1-2-3, 2013.

<sup>234</sup> Tutti i grafici seguenti sono tratti da: STEFANO CORONELLA, Cerboniani, Bestani e Zappiani a confronto. Rirea 2013 pag.111 e seguenti

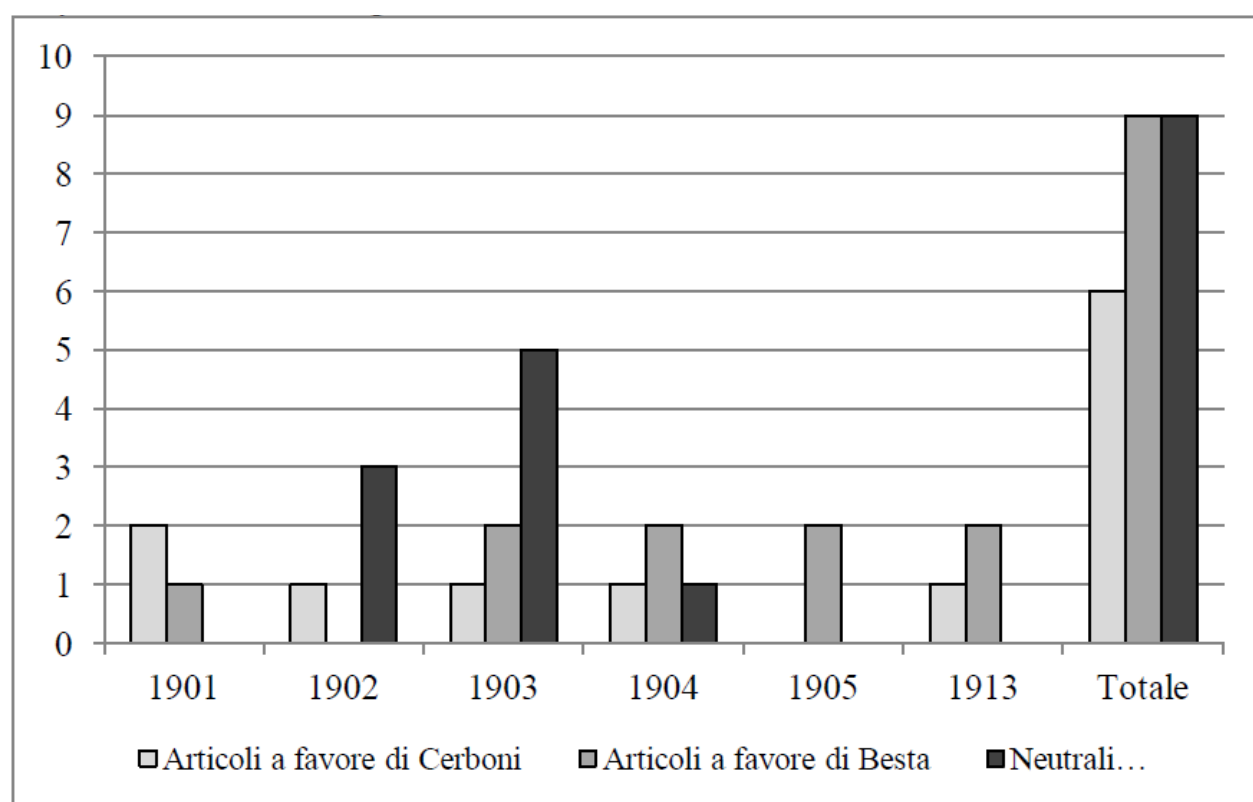
**Articoli a favore di Cerboni o Besta o con visioni diverse per anno di pubblicazione(in ordine cronologico di uscita)**

	<b>A favore di Cerboni</b>	<b>A favore di Besta</b>	<b>Neutrali, salomonici o con visioni proprie che si inserirono nel dibattito</b>
1901	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Cerboni (lug.-ago. 1901)</li> <li>• De Nava (nov.-dic. 1901)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• D'Alvise (nov.-dic. 1901)</li> </ul>	
1902	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Cerboni (gen.-feb. 1902)</li> </ul>		<ul style="list-style-type: none"> <li>• Masetti (2 puntate: gen.-feb. 1902 e mar.-apr. 1902)</li> <li>• Pisani (mag.-giu. 1902)</li> <li>• Pisani (nov.-dic. 1902)</li> </ul>
1903	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Capparozzo (2 puntate: gen.-feb. 1903 e mar.-apr. 1903 )</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ghidiglia (set.-ott. 1903)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Zanghieri (2 puntate: mar.-apr. 1903 e nov.-dic. 1903)</li> <li>• Pisani (3 puntate: mar.-apr. 1903, lug.-ago. 1903 e nov.-dic. 1903)</li> <li>• Masetti (2 puntate: mag.-giu. 1903 e lug.-ago. 1903)</li> <li>• Sperotti (set.-ott. 1903)</li> <li>• Masetti (nov.-dic. 1903)</li> </ul>
1904	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Masetti (lug.-ago 1904)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ghidiglia (gen.-feb. 1904)</li> <li>• Lorusso (nov.-dic. 1904)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Pisani (gen.-feb. 1904)</li> </ul>
1905		<ul style="list-style-type: none"> <li>• Besta (mar.-apr. 1905)</li> <li>• Besta (3 puntate: mag.-giu 1905, lug. 1905 e ago. 1905)</li> </ul>	
1913	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Mondini (ott. 1913)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Cantone (mar. 1913)</li> <li>• Cantone (dic. 1913)</li> </ul>	

**Numero degli articoli in valore assoluto:**

Anno	A favore di Cerboni	A favore di Besta	Neutrali, salomonici o con visioni proprie che si inserirono nel dibattito	Totale
1901	2	1	0	3
1902	1	0	3 (di cui 1 in più puntate)	4
1903	1	2	5 (di cui 4 in più puntate)	8
1904	1	2	1	4
1905	0	2 (di cui 1 in più puntate)	0	2
1913	1	2	0	3
<b>Totale</b>	<b>6</b>	<b>9</b>	<b>9</b>	<b>24</b>

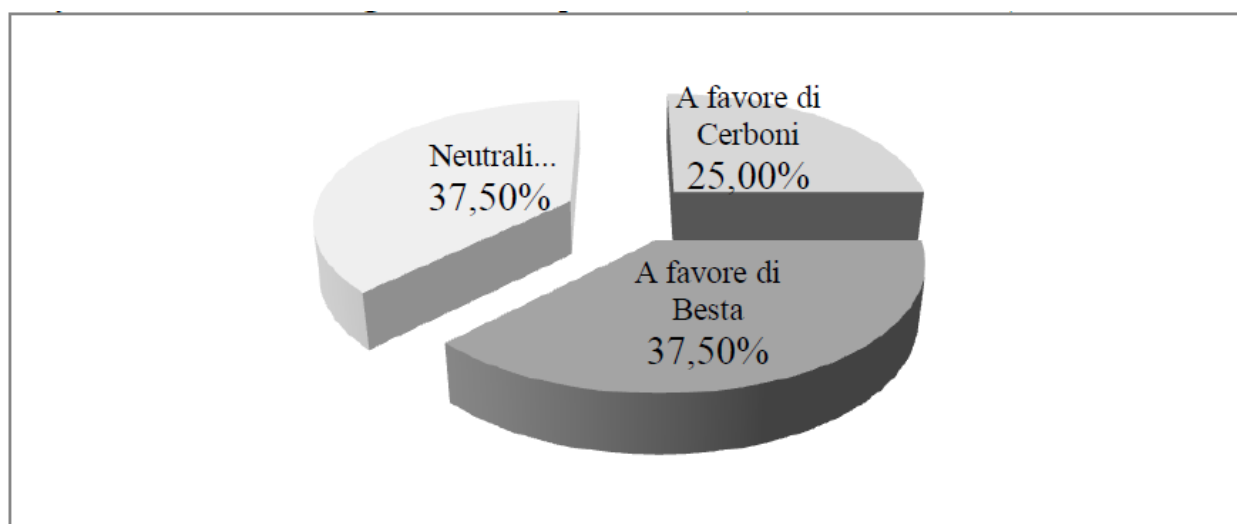
**Numero degli articoli in valore assoluto:**



**Numero degli articoli in percentuale:**

Anno	A favore di Cerboni	A favore di Besta	Neutrali, salomonici o con visioni proprie che si inserirono nel dibattito	Totale
1901	66,67%	33,33%	0,00%	100%
1902	25,00%	0,00%	75,00%	100%
1903	12,50%	25,00%	62,50%	100%
1904	25,00%	50,00%	25,00%	100%
1905	0,00%	100,00%	0,00%	100%
1913	33,33%	66,67%	0,00%	100%
<b>Totale</b>	<b>25,00%</b>	<b>37,50%</b>	<b>37,50%</b>	<b>100%</b>

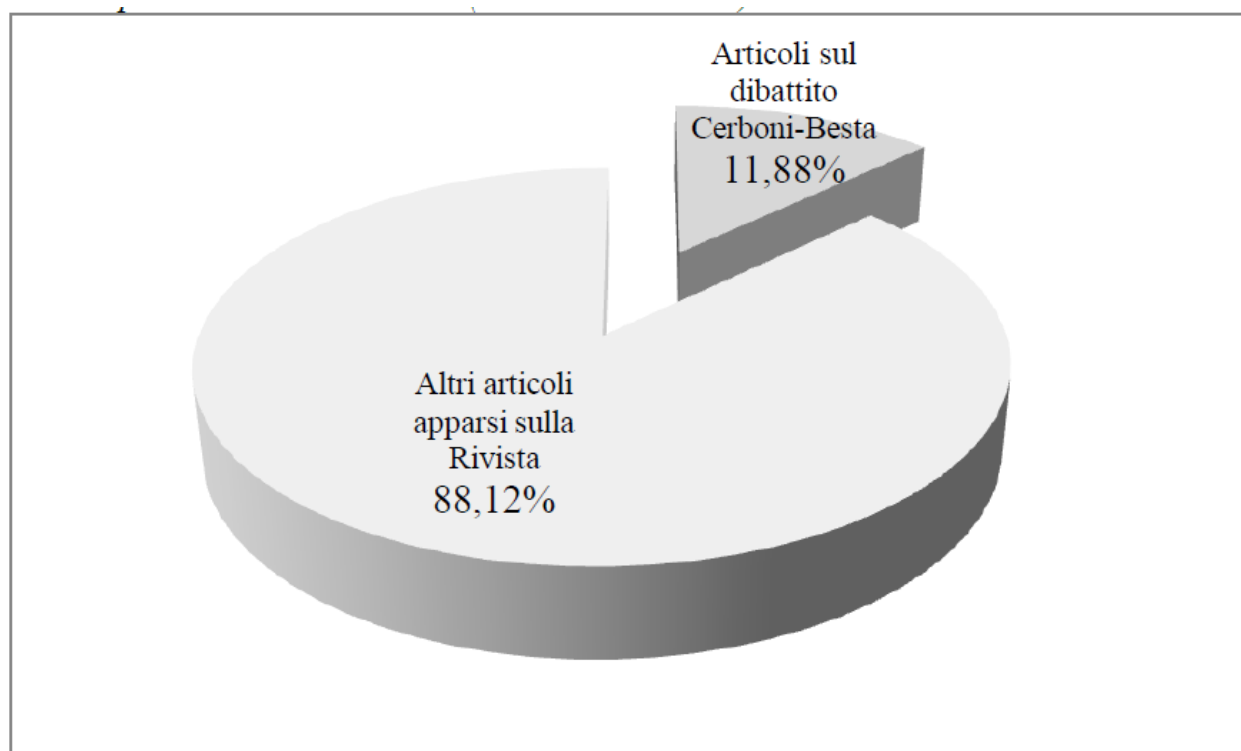
**Numero degli articoli in percentuale (1901-1905 e 1913):**



**Numero degli articoli sul dibattito Cerboni-Besta sul totale degli articoli pubblicati sulla Rivista:**

<b>Anno</b>	<b>Numero articoli sul dibattito Cerboni-Besta</b>	<b>Numero articoli apparsi sulla Rivista</b>	<b>% articoli su dibattito Cerboni-Besta su totale articoli sulla Rivista</b>
1901	3	22	13,64%
1902	4	42	9,52%
1903	8	31	25,81%
1904	4	28	14,29%
1905	2	25	8,00%
1913	3	54	5,56%
<b>Totale</b>	<b>24</b>	<b>202</b>	<b>11,88% valore medio annuo</b>

**Frequenza media di articoli sul dibattito Cerboni-Besta sul totale degli articoli pubblicati dalla Rivista (1901-1905 e 1913)**



## 4 SCUOLA DELLO ZAPPA

### 4.1 IL PENSIERO DÌ ZAPPA

L'economia aziendale nasce in Italia alla fine degli anni venti del secolo scorso. I fondamenti ed i principi dottrinali vengono teorizzati da Gino Zappa nella ormai storica Prolusione tenuta a Ca' Foscari nell'anno accademico 1926/1927. In questa solenne lezione Zappa enuncia e descrive un'unica scienza che studia le “condizioni di esistenza e le manifestazioni di vita delle aziende”, l'amministrazione economico aziendale<sup>(235)</sup>.

Gino Zappa, fondatore della ragioneria moderna e dell'Economia aziendale, nacque il 30 gennaio 1879 a Milano e concluse la sua vita il 14 aprile 1960 a Venezia.

Dopo aver frequentato il Ginnasio-Liceo Parini a Milano, conseguì anche il diploma di ragioniere presso l'Istituto Tecnico, e collaborò con Clitofonte Bellini, allora docente dell'Istituto Tecnico di Milano. Dal 1903 al 1905 studiò con Fabio Besta a Venezia, e questo periodo segnerà tutta la sua vita. Nel 1906 fu chiamato come insegnante di Ragioneria dalla Scuola di Genova, a ciò consigliata dallo stesso Besta, e vi rimase per quindici anni fino al 1921. Nel 1920 accettò inoltre l'incarico di insegnare anche in Bocconi.

Nel 1921 si trasferì a Venezia sulla cattedra del Besta dopo la vittoria del concorso, mentre a Genova veniva chiamato Pietro D'Alvise.

Dal 1930 al 1932 Zappa insegna solo in Bocconi lasciando il posto a Venezia a D'Alvise. Ma dopo quegli anni rientra a Venezia rimanendone sempre legato. Nel 1950, a 71 anni, perde completamente la vista, tant'è che gli ultimi anni di vita furono un calvario, ma non smise mai di lavorare, dettando i suoi scritti ai suoi familiari.

Superato ormai da tempo lo stadio della tecnica e arte contabile, all'inizio del XX secolo il mondo degli studi di ragioneria era dominato dalle teorie di uno studioso illustre la cui fama avrebbe superato ben presto i confini nazionali: Fabio Besta.

Egli è il padre della teoria che concepisce la ragioneria come “scienza del controllo economico” e del sistema di scritture noto come sistema patrimoniale.

---

<sup>235</sup> GINO ZAPPA, *Tendenze nuove negli studi di ragioneria*, S.A Istituto Editoriale Scientifico, Milano 1927

Tra tutte le materie aziendali solo la ragioneria sembrava a lui dotata del grado di coesione necessario a formare un complesso unitario sul quale basare l'autonomia indispensabile per una disciplina scientifica.

Questa veniva intesa come la dottrina che si occupava della rilevazione dei fatti amministrativi e del controllo degli stessi esercitato seguendo passo per passo, mediante registrazioni preventive, concomitanti e consuntive, le operazioni attuate dagli amministratori delle aziende nel corso della loro attività.

La ragioneria è pertanto, la scienza del controllo economico.

Allievo del Besta, lo Zappa portò innovazioni sostanziali sia in relazione ai contenuti dottrinali, sia al metodo da impiegare nella ricerca scientifica. Il grande merito del suo contributo sta nell'aver riunito insieme in un'unica scienza, fondata su presupposti economici definiti, i due indirizzi di studio esistenti, quello fortemente articolato in senso scientifico della ragioneria e l'altro della tecnica commerciale e bancaria.

La teoria enunciata da Zappa si basa infatti su una interpretazione nuova del rapporto tra aspetto tecnico ed economico della vita aziendale dalla quale scaturisce una nuova visione delle funzioni di gestione oltre al potenziamento nella ragioneria degli scopi informativi rispetto a quelli del controllo.

Nel 1926 infatti lo Zappa avvertì il divario che si stava creando tra la realtà aziendale e le dottrine ad esse rivolte, dovuto in particolar modo al fatto che le scritture contabili stavano procedendo secondo regole prefissate mediante schemi ormai vuoti di significato.

Per procedere alla riunione degli indirizzi di studio, come sostiene la Ferraris Franceschi, “[...] occorreva quindi cambiare il volto degli studi di gestione trasformandoli da enunciazione ed applicazione di regole attinte a svariati settori di studio, in analisi delle cause e delle relazioni di natura economica che scaturiscono da un esame diretto delle operazioni”<sup>(236)</sup>. L'azienda viene vista come una “coordinazione economica in atto, un istituto economico destinato a perdurare”<sup>(237)</sup>, nel quale ha luogo un complesso di operazioni tutte legate fra loro ed elevate a sistema.

Nella teoria zappiana la dottrina della gestione o tecnica amministrativa acquista una sua autonomia in funzione del denominatore comune di ordine economico che pervade la vita

---

<sup>236</sup> ROSELLA FERRARIS FRANCESCHI, Il percorso scientifico dell'economia aziendale. Saggi di analisi storica e dottrinale, Giappichelli Editore, Milano 1994

<sup>237</sup> GINO ZAPPA, Il reddito di impresa, Milano, Giuffrè 1950



reale di aziende di ogni tipo. Tale contenuto economico è la struttura portante del sistema e permette di avvicinare in un complesso unitario lo studio della gestione e quello condotto dalla ragioneria.

Gli studi scientifici, un tempo chiusi nei limiti angusti della ragioneria, si estendono fino a ricomprendere tutto il vasto campo che il Besta aveva visto di pertinenza dell'amministrazione economica. Tutta la vita delle aziende viene vista come un succedersi di funzioni, operazioni, fatti elevati a sistema in quanto uniti da un comune aspetto economico.

Secondo Zappa le tre dottrine (gestione, organizzazione, ragioneria) non si identificano più con quelle del Besta, ma hanno subito trasformazioni profonde nei contenuti anche se l'impronta originaria rimane.

“La scienza economico-aziendale ossia dell'amministrazione economica” risulta così costituita da tre aree strettamente collegate e fra loro complementari corrispondenti alle dottrine della gestione, organizzazione e rilevazione. In particolare lo Zappa metteva in guardia gli studiosi dal pericolo di alterare significato e validità della nuova scienza quale poteva derivare dallo svolgere l'indagine su ognuna delle tre dottrine in modo autonomo trascurando cioè le reciproche attinenze.

I tratti salienti del contributo zappiano sono riassumibili in:

- Il riconoscimento dell'esistenza della problematica economica quale elemento unificante dei contenuti aziendali oggetto d'investigazione scientifica;
- L'innalzamento degli studi di gestione ed organizzazione da indagini descrittive di accadimenti singoli o gruppi di essi a interpretazioni di andamenti economici ed il conseguente loro inquadramento nell'economia aziendale accanto alla rilevazione;
- La costituzione dell'economia aziendale come settore autonomo nel quadro della scienza economica generale;
- L'individuazione di un indice, valore segnaletico degli andamenti aziendali, rappresentato dal “reddito”, la cui determinazione costituirà l'obiettivo di un sistema di scritture contabili;
- La concezione di scienza non più intesa come costruzione di principi assoluti o di leggi di validità immutabile dai quali discendono le tecniche e le arti operative, bensì come sistema conoscitivo complesso nel quale le teorie, da sottoporre a revisione

continua, sono il risultato dell'interpretazione della realtà ottenuto mediante l'impiego di tecniche varie, senza l'illusione di aver fatto opera definitiva.

Il punto che rappresenta maggiore importanza nel pensiero zappiano è sicuramente il concetto di “reddito” poiché possiamo vederlo come il punto di collegamento tra la concezione di economia aziendale come dottrina ed il sistema di rilevazione contabile che lo Zappa ritiene opportuno sostituire al “sistema patrimoniale” del Besta, non reputando più quest'ultimo atto al raggiungimento degli obiettivi realmente presenti nelle aziende del tempo.

Considerando l'azienda un “istituto economico atto a perdurare” lo studioso intendeva porre l'accento non tanto sulla sua struttura, formata dai due fattori essenziali, uomo e ricchezza, bensì sul dinamico compiersi della vita di quella nelle sue manifestazioni economiche e in ultima analisi sui risultati che possono scaturire dalle operazioni di gestione.

Sosteneva “il fluire del reddito è il fenomeno predominante della vita economica, il reddito è l'alfa e l'omega della scienza economica”<sup>(238)</sup> e dovendo definirlo asseriva “reddito è l'accrescimento che in un determinato periodo di tempo il capitale di un impresa data subisce in conseguenza della gestione”<sup>(239)</sup>.

Il dato in questione esprime infatti il capitale come fondo astratto di valori nel quale si trova inglobata la misura del risultato economico conseguito ovvero dal quale risulta dedotta la perdita subita.

Da questa premessa si capisce come la determinazione del reddito rappresenti il punto focale della rilevazione. Ciò comporta la definizione attenta e particolareggiata di categorie specifiche di componenti negativi e positivi (rispettivamente costi e ricavi) da cui somma algebrica scaturirà il valore da attribuire economico dell'attività aziendale.

Considerando la formazione contabile di capitale e reddito non è difficile concludere che tali voci non si usano per designare fenomeni distinti, bensì due modi di apparire di uno stesso fenomeno. Mentre il capitale esprime lo stato delle attività e delle passività che concorreranno alla formazione dei redditi futuri, il reddito rappresenta il movimento o flusso di valori nel quale si manifesta il divenire dei componenti negativi e positivi attribuiti ad un periodo determinato.

---

<sup>238</sup> GINO ZAPPA, *Il reddito di impresa*, Giuffrè, Milano 1950.

<sup>239</sup> GINO ZAPPA, *Il reddito di impresa*, Giuffrè, Milano 1950, pag. 227.

Il primo rappresenta l'aspetto statico, il secondo quello dinamico<sup>(240)</sup>.

Lo Zappa ritiene che il reddito debba essere l'oggetto del sistema di scritture, pur non trascurando l'esigenza di conoscere il valore da attribuire al capitale di funzionamento.

Occorre scegliere quindi i dati funzionali al raggiungimento di tale obiettivo. Possiamo osservare che esistono dati coincidenti con variazioni definitive, quindi effettive, ed altri che si riferiscono a variazioni provvisorie in quanto frutto di stime. I primi sono relativi agli scambi di moneta che l'azienda effettua con terze economie. Diversamente dalle prime, le variazioni provvisorie, scaturite da stime, mancano del carattere di effettività e devono essere prima o poi rettificate. Nella determinazione del reddito globale conseguito dall'azienda nell'intera sua vita gli errori derivanti da stime si rettificano, perciò il reddito risulta in tutto da fatti misurati da variazioni numerarie, sempre che si supponga certo il valore della moneta come indice di misura<sup>(241)</sup>.

L'aspetto numerario rappresenta il modo primitivo, originario di osservazione dei fatti e operazioni che conducono al reddito e poiché il primo si rileva certo solo nel momento in cui l'azienda effettua operazioni di scambio con terze economie, i fenomeni oggetto di rilevazione quantitativa da parte della contabilità saranno soltanto quelli relativi a fatti di gestione esterna.

All'aspetto originario, si accompagna quello derivato, misurato tipicamente dal precedente e relativo a fenomeni che hanno attinenza diretta con la composizione del reddito.

Variazioni numerarie certe e assimilate sono relative ad entrate e uscite di moneta e movimenti di crediti e debiti di regolamento. Quando non si hanno permutazioni esse misurano variazioni reddituali relative ai costi e ad i ricavi, cioè ai tipici componenti di reddito che sono l'espressione quantitativa di operazioni di scambio, investimento e disinvestimento.

Le variazioni dei due ordini rilevano due aspetti diversi, ma contemporanei, complementari e collegati di un identico fenomeno di gestione. Esse agevolmente conducono a due distinte serie di conti alle quali vengono applicate le regole del metodo bilanciante.

Per dirsi compiuto, il sistema del reddito di Zappa, in aggiunta ai conti numerari e ai conti di reddito dobbiamo inserire i conti di capitale. Questa terza serie di conti viene assimilata nel suo funzionamento ai conti di reddito in quanto i fenomeni oggetti di rilevazione

---

<sup>240</sup> GINO ZAPPA, *Il reddito di impresa*, Giuffrè, Milano 1950, pag. 229.

<sup>241</sup> GINO ZAPPA, *Il reddito di impresa*, Giuffrè, Milano 1950, pag. 323-324 e 435

quantitativa appaiono di tipo derivato e le variazioni nei conti di capitale sono misurate da correlative variazioni numerarie o da variazioni nei conti sintetici di reddito<sup>(242)</sup>.

Questa, in termini essenziali, è la sostanza del Sistema del Reddito.

Il sistema di scritture contabili con l'ausilio del metodo in partita doppia, non doveva rispondere ad altro scopo che non fosse quello della conoscenza del reddito e del connesso capitale di bilancio, ciò porta come conseguenza la separazione netta tra le rilevazioni contabili svolte nell'ambito del sistema e quelle extra-contabili non vincolate alla determinazione del risultato economico globale né alla metodologia doppia, ma altrettanto importanti per le informazioni che offrono alle scelte di gestione.

In relazione al contributo dato da Zappa si può parlare di innovazione del metodo di indagine in quanto egli sottolineò l'importanza della ricerca elaborata in modo sperimentale senza stancarsi di ripetere che non esistono in economia aziendale, come in tutte le scienze positive, principi o leggi di validità assoluta, così che mai nessun studioso potrà pensare di fare opera definitiva.

L'importanza dell'osservazione ripetuta del mondo aziendale, la convinzione della relatività di qualsiasi conoscenza sono le premesse in funzione delle quali possiamo sostenere che la concezione di scienza zappiana è assai vicina a quella contemporanea. Esse lo condussero alla creazione di un sistema di conoscenze dottrinali aperto a molti sviluppi teorici ed operativi in quanto compatibili con il primo principio fondamentale che egli pose a limitare il campo di indagine: l'esistenza di un comune denominatore economico tutti i settori nei quali il fenomeno aziendale trova realizzazione.

L'economia aziendale come dottrina scientifica era a questo punto definitivamente fondata.

### **Pensieri su Gino Zappa:**

“E si doveva arrivare allo Zappa per capire ciò che stava al di sotto di ogni pulita e ordinata compagine numerica presentata come dimostrazione di per se stessa eloquente; per intendere, sulla scia del Pantaleoni, come un bilancio altro non appaia se non un sistema di simboli che necessariamente richiedono una chiave per poterli interpretare. E la chiave non

---

<sup>242</sup> GINO ZAPPA, *Il reddito di impresa*, Giuffrè, Milano 1950, pag.613.

poteva essere data che dalla conoscenza delle condizioni di vita dell'azienda, quali rilevate da situazioni presenti e prospettiche di mercato.

“Aborriva dai pensieri approssimativi, dalle espressioni incerte e nebulese. Lo sforzo reiterato per rendere la parola pienamente rispondente al pensiero, e per precisare il pensiero attraverso la parola, era spesso di ostacolo alla scorrevolezza del dettato, alla fluidità dell'espressione. Le frasi, singolarmente rigorose, si legavano, però, l'una all'altra a fatica, pesante ne riusciva la lettura. Fu una menda che ci venne da tanti rimproverate delle quale nemmeno il Maestro, nei primi tempi, andò immune; una menda che soltanto con gli anni e con la decantazione del pensiero poté essere superata”.<sup>(243)</sup>

“Accadeva poi, a quel tempo, che mentre la dottrina contabile attingeva alla scienza economica talune nozioni (come quelle di capitale, di reddito, di costo) definite in funzione strumentale, agli effetti di date teorie economiche, ma scarsamente significative e malamente utilizzabili per la corretta interpretazione della contabilità e dei bilanci di impresa, la scienza economica avvertiva l'insufficienza di quelle nozioni, sotto molti aspetti che pur interessavano l'indagine teorica dell'economica, e sentiva il bisogno di accostarsi, come esplicitamente riconoscevano valenti economisti, alle nozioni correnti presso gli uomini di affari ed alle conoscenze offerte dalla contabilità commerciale”.<sup>(244)</sup>

“Ma Gino Zappa non tanto voleva proporre (pur se poi, di fatto, gli riuscì di perseguire anche questo obiettivo di affinamento metodologico) un nuovo sistema scritturale meglio adatto a rispecchiare le più operose coordinazioni tra i fatti economici di impresa, quanto piuttosto desiderava che quest'ultima venisse più attentamente studiata nella sua unità costituita da fattori complementari per elevare la disciplina professata a dignità di scienza, positiva o normativa, e cioè rivolta a puri fini conoscitivi, ovvero a finalità operative. Oggi possiamo constatare che a ciò pervenne in virtù della sua opera di autentico scienziato,

---

<sup>243</sup> UGO CAPRARA, Gino Zappa: l'uomo, in *Saggi di Economia Aziendale e Sociale in memoria di Gino Zappa*, Giuffrè, Milano 1961, vol. I

<sup>244</sup> PIETRO ONIDA, Gino Zappa: il Maestro, in *Saggi di Economia Aziendale e Sociale in memoria di Gino Zappa*, Giuffrè, Milano 1961 vol. III

aprendo vie nuove di suggestive ricercherai suoi più dilette discepoli che ne avevano intimamente penetrato il pensiero”.<sup>(245)</sup>

“A profound innovator in the studies on Accounting, who with scientific address and with rigorous method unified areas at one time considered almost autonomous, he conceived and elaborated the theory of Concern Economics, the first outlines of which date back to 1927”.<sup>(246)</sup>

“Nel campo scientifico della Ragioneria, l’opera dello Zappa rappresenta edificio maestoso, da cui la metodologia contabile trae arricchimento vasto, profondo, duraturo.

Lo studio della natura dei valori iscritti nei conti e nei bilanci, radicato nell’esame della natura economica della quantità cui si riferiscono, costituisce decisiva soluzione alla concezione dei sistemi di rilevazione.

Il metodo risulta funzionale al sistema.

Le relazioni numeriche fra i valori di conto e di bilancio esprimono relazioni logiche tra quantità economiche. Variazioni di conto si collegano, in modo parallelo al correlarsi delle variazioni delle quantità, che, nell’economia degli scambi monetari, sostanziano i processi della produzione e del consumo.

Il fondamento della metodologia contabile del sistema del reddito è da ritrovarsi, dunque, nella rispondenza dei valori contabili alla natura dei fatti aziendali, di guisa che non ha significato il valore se non si conosce appieno l’ordine logico dei fatti cui si riferisce.

Il legame tra la ragioneria e le tecniche della gestione è così intimo da render vana e sterile ogni ricerca che voglia essere compiuta, in tali rami degli Studi, con criterio di indipendenza o di larvata dipendenza dai risultati conseguibili nei rami complementari.

L’unitarietà dell’economia aziendale, proclamata nelle preposizioni dello Zappa, vigila sulla fecondità delle ricerche singolari, ammissibili con criterio di posizione complementare.

Chi voglia porre a confronto la metodologia del sistema del reddito con quella dei sistemi che lo hanno preceduto, deve, per non incorrere in un esame puramente formale, indagare sull’attitudine dei due sistemi ad aderire alla intelaiatura della realtà economica.

---

<sup>245</sup> NAPOLEONE ROSSI, Gino Zappa: maestro di Scienza e di Vita, commemorazione tenuta il 14 aprile 1967 per l’intitolazione dell’Istituto Tecnico Statale Commerciale e per Geometri Gino Zappa

<sup>246</sup> CARLO MASINI, Gino Zappa: His Life, His Works, in Gino Zappa founder of Concern Economics, Paper for the Hundredth Anniversary of His Birth, Accademia Italiana di Economia Aziendale, Bologna 1980

Sul piano prettamente metodologico, d'altronde, lo studioso, che operi il suddetto confronto con criterio scientifico, potrà constatare che la rappresentatività del sistema trovi evoluzione nelle categorie logiche del sistema del reddito, rispetto a quelle del precedente.

Anche nel più ristretto esame contabile, voglio dire, lo Zappa si è rivelato il fecondo allievo di Besta, con limpida coscienza scientifica, nella orazione pronunciata a Venezia (Fabio Besta il Maestro)<sup>247</sup>.

## **4.2 CONFLITTO TRA BESTANI E ZAPPIANI: L’AFFERMAZIONE DEL MODELLO ZAPPIANO**

Il contesto storico di riferimento in cui si affermò il pensiero zappiano fu colmo di avvenimenti cruciali dal punto di vista economico, politico e sociale: la prima guerra mondiale era da poco terminata, lasciando un enorme strascico di povertà e crisi economica. Da lì a poco meno di vent’anni saremmo entrati nella seconda guerra mondiale, e nel periodo che intercorre tra i due conflitti bellici si è avuto l’avvento del fascismo e la grande crisi del 1929.

L’economia post bellica, com’è ovvio, entrò in una profonda crisi, sia per i vinti che per i vincitori, e stentò per molto tempo a riprendersi.

Gli stati si erano indebitati moltissimo per finanziare le loro attività belliche, ma la voglia di ricominciare negli anni successivi alla Grande Guerra era molta. Nel decennio post guerra la produzione raddoppiò, ci fu il boom degli acquisti, con il collegato incremento della concessione di prestiti senza particolari garanzie e si arrivò alla famosa crisi della borsa valori del 1929.

Questa crisi scoppiata inizialmente negli Stati Uniti si è allargata anche all’Europa in poco tempo, Italia compresa.

In Italia in quegli anni si assistette alla nascita dell’IMI-Istituto Mobiliare Italiano (1931) e IRI - istituto per la Ricostruzione Industriale che segnarono l’ingresso ufficiale dello Stato nell’economia.

Anche a livello industriale la situazione mutò molto, passando da tipi di aziende prevalenti agricole, che si avevano nel tardo Ottocento, a tipi di aziende capitalistiche, dove

---

<sup>247</sup> ALDO AMADUZZI, Il pensiero scientifico di Gino Zappa, in Rivista dei Dottori Commercialisti, Milano 1960, Anno XI – n. 6

l'attenzione degli operatori si spostò dal patrimonio al reddito, che divenne il principale aspetto di osservazione degli azionisti.

Siamo di fronte adesso ad uno scenario tutto diverso rispetto a prima; le imprese in forma individuale adesso adottano una forma societaria al fine di reperire in modo più semplice i mezzi finanziari. Nasce la necessità per gli amministratori di dover rendere conto ai proprietari del loro operato al fine di dimostrare le proprie capacità manageriali e ottenere riconoscimenti. Intorno ai risultati raggiunti cominciano a gravitare un numero considerevole di interessi, e questo aspetto ha sicuramente contribuito a diminuire l'interesse verso il sistema patrimoniale adottato fino ad allora.

Con il sistema ideato dallo Zappa si aveva un modo meno complesso di raggiungere i risultati informativi e in più si ottenevano risultanze molto più aderenti alle necessità informative. Con il sistema patrimoniale si era costretti a registrare tutte i passaggi, anche quelli interni aziendali, mentre il sistema del reddito di Zappa prevede la registrazione delle sole operazioni esterne.

Allo stesso tempo, questa maggior complessità intorno al mondo dell'aziende porta alla nascita dell'economia azidneale, una disciplina poliedrica capace di rispondere alle nuove e più ampie esigenze delle combinazioni produttive.

Dal punto di vista scientifico con l'inizio del XX secolo si era assistito alla nascita della ragioneria scientifica, con il definitivo superamento della teorica personalistica dei conti e l'affermazione della teorica dei conti a valore.

La ragioneria viene allora considerata come una disciplina che studia le aziende considerate come insiemi coordinati di azioni di gestione, direzione e controllo riferite ad uno specifico patrimonio, attraverso la rilevazione della sua consistenza e delle sue variazioni.

Notevole fu il tentativo di Fabio Besta, che cercò di ampliare la sfera di studio della nostra disciplina indicandola come la scienza che deve studiare tre specifici momenti dell'amministrazione economica: la gestione, la direzione e il riscontro.

In questo periodo le teoriche elaborate dal Besta finirono progressivamente in declino, e si affermarono i principi elaborati da Gino Zappa e la su Scuola, che stavano monopolizzando il panorama degli studi ragionieristici italiani.

Questa decadenza della Scuola Veneta capitanata da Besta è dovuta ad una serie di motivi: l'età del Besta che nel 1921 si ritirò dall'insegnamento, la sua morte (avvenuta nel 1922), il



fatto che i suoi allievi ortodossi non furono alla sua altezza, lo sviluppo di nuove scuole di pensiero, in primis quella di Gino Zappa, che nonostante fosse allievo di Besta aveva seguito un percorso di maturazione scientifico del tutto autonomo.

L'unico allievo ortodosso forse capace di portare avanti le teoriche del Maestro era Pietro D'Alvise che però scomparso presto, solo otto anni dopo la morte del suo Maestro, e non ebbe modo di proporre nuove teorie.

Zappa nel frattempo si rese pienamente conto che la ragioneria scientifica non rispondeva più alle esigenze di studio che si avvertirono grazie all'ampliamento dimensionale delle aziende e alla sua più complessa gestione.

Fu questo il motivo per cui egli nella prolusione letta il 13 novembre 1926, in occasione dell'inaugurazione dell'anno accademico 1926/1927 presso l'Istituto Superiore di Scienze Economiche e Commerciali di Venezia (Ca' Foscari), dove lo Zappa nel 1921 aveva rilevato la Cattedra del Maestro, egli pose le basi per una nuova scienza che egli denominò Economia Aziendale.

In tal modo venivano riunite la ragioneria, la tecnica amministrativa e l'organizzazione aziendale in un'unica grande disciplina, dove ciascuna delle tre materie incluse era fondamentale per la corretta comprensione dei fenomeni aziendali.

Obiettivo della scienza economico aziendale era proprio, a detta dello Zappa, studiare “ le condizioni di esistenza e le manifestazioni di vita delle aziende”<sup>(248)</sup>.

A bene vedere queste tre discipline erano già esistenti ed in particolare ragioneria e tecnica amministrativa ampiamente affermate. Zappa ebbe l'idea di unirle al fine di studiare e comprendere il fenomeno aziendale.

All'interno della dottrina, com'è noto, esistono due filoni di pensiero: il primo sostiene che la nascita dell'economia aziendale sia una continuazione ed evoluzione della ragioneria bestiana, il secondo gruppo di studiosi sostiene invece che la nascita dell'economia aziendale rappresenti un punto di rottura rispetto alle teorie precedenti.

Zappa, com'è noto, non si limitò a creare una nuova macrodisciplina, ma formulò moderne definizioni di azienda, vista da prima come sistema e successivamente come istituto economico.

---

<sup>248</sup> GINO ZAPPA, Tendenze nuove negli studi di ragioneria. Discorso inaugurale dell'Anno Accademico 1926/1927 nel R. Istituto Superiore di Scienze Economiche e Commerciali di Venezia, Milano 1927.

Un notevole contributo di Zappa è rappresentato anche dall'introduzione del metodo di ricerca induttivo - deduttivo. Egli infatti era convinto che non esistessero leggi immutabili e per questo motivo la ricerca doveva partire dall'osservazione della realtà, dalla quale si dovevano trarre le deduzioni indispensabili per risolvere gli specifici problemi. Il punto di partenza per risolvere i problemi doveva essere rappresentato dall'esperienza, cioè dall'analisi dei casi (metodo induttivo), ma successivamente doveva evolversi per consentire la formulazione delle teorie, cioè di generalizzazioni applicabili a tutte le realtà (metodo deduttivo). Si trattò per l'epoca di un enorme passo avanti.

Egli come sappiamo, fu anche l'ideatore del sistema del reddito, che rivoluzionò il modo di tenere le scritture contabili le quali fino ad allora venivano tenute adottando l'impostazione patrimoniale.

Molti ed illustri furono gli allievi dello Zappa che lo aiutarono a scardinare il paradigma bestiano ed affermare e consolidare l'economia aziendale ed il connesso sistema del reddito. Tra loro spiccano Pietro Onida, Aldo Amaduzzi, Teodoro D'Ippolito, Lino Azzini e Carlo Masini.

Altre scuole autonome di ragioneria ed economia aziendale andarono formandosi in tale periodo, ad opera di studiosi che non furono allievi né diretti né indiretti di Gino Zappa, come Alberto Ceccherelli (scuola toscana) e Lorenzo De Minico (scuola napoletana).

A questi aggiungiamo inoltre i superstiti allievi di Besta come Pietro D'Alvise e Francesco De Gobbis, che però senza il loro caposcuola avevano perso quella spinta accademica, che appartiene agli allievi più giovani.

Aldo Amaduzzi, benché allievo di Zappa, fondò una nuova scuola, che seguendo l'impronta del Maestro si sviluppò in modo indipendente.

Altri studiosi ed in particolare Francesco Della Penna, Ubaldo De Dominicis, Angelo Chianale, Edoardo Petix e Vincenzo Masi, rigettarono l'idea di un'unica scienza economico aziendale cercando in tal modo di tutelare la individualità della ragioneria. Viene definito il filone anti-zappiano.

Degno di nota è sicuramente Pietro Giovannini, che si pose a metà tra le due scuole di Besta e Zappa, anche se col progredire degli anni manifestò una sorta di progressivo spostamento dalle idee di Besta a quelle di Zappa. Furono allievi di Giovannini studiosi come Francesco Bagnato e Italo Rovida.

Nel 1920 Gino Zappa pubblicò la prima puntata (la seconda nel 1929) della prima versione de “ Il reddito”.

Nonostante fosse ancora legata alla logica patrimonialista, con tale opera lo Zappa inizia a distaccarsi dal pensiero di Besta sia a livello contabile (con il sistema del reddito) sia dal punto di vista dottrinale (con la fondazione dell’economia aziendale).

È importante notare come in quegli anni lo Zappa tenesse a Ca’ Foscari un corso intitolato “Corso critico alla dottrina prevalente” da cui si può desumere come in quel periodo il paradigma zappiano fosse già sostanzialmente formato e si stesse progressivamente da quello bestiano<sup>(249)</sup>.

È da tali osservazioni che si può bene capire che la prolusione dello Zappa all’inizio dell’anno accademico 1926-1927 non può essere considerata del tutto una sorpresa. Da tale prolusione, com’è noto, nacque l’economia aziendale

L’affermazione di tale nuova disciplina, che comprendeva oltre la ragioneria anche la tecnica gestionale e l’organizzazione aziendale, non fu subito pienamente condivisa dalla dottrina, tant’è che ci furono ampi dibattiti sulla questione.

Il dibattito tra bestiani e zappiani può essere scomposto in due filoni: sotto il profilo dottrinale tra “ragionieristi” ed “economisti aziendali” e sotto il profilo tecnico-contabile tra “patrimonialisti” e “reddituali”.

Infatti, le polemiche tra i sostenitori della ragioneria scientifica e dell’economia aziendale non sono mai state del tutto sganciate dalla polemica sul dato tecnico contabile. Il sistema patrimoniale è fortemente legato alla ragioneria scientifica e il sistema del reddito lo è altrettanto all’economia aziendale. Difficilmente si poteva sostenere l’uno senza sostenere l’altra e non si poteva sostenere il sopravvento dell’uno senza che avvenisse pure il sopravvento dell’altra.

Detto ciò il dibattito tra bestiani e zappiani fu molto aspro caratterizzato da attacchi diretti e da accese polemiche, anche sul piano personale .

Il primo lavoro dottrinale in ordine cronologico su quello di Benedetto Lorusso. Allievo di Fabio Besta, egli si avvicinò progressivamente all’impostazione zappiana. In questo lavoro<sup>(250)</sup> egli enuncia e dimostra i vantaggi ottenibili con il sistema del reddito, in

---

<sup>249</sup> ALDO AMADUZZI, Appunti manoscritti alle lezioni di Gino Zappa a Venezia nel 1923/1924: Corso critico alla dottrina prevalente, Introduzione di Antonio Amaduzzi, Rirea, Roma 2007

<sup>250</sup> Lorusso Benedetto, La partita doppia nel sistema del reddito, in Rivista Italiana di ragioneria, n. 10 ottobre 1926

funzione soprattutto della rilevazione del reddito come oggetto di osservazione principale e diretto da parte delle rilevazioni contabili. Egli cercò inoltre di evidenziare i punti di contatto tra il sistema del reddito ed il sistema patrimoniale.

Il primo articolo a stampa in cui viene dettagliatamente enunciato il pensiero di Gino Zappa è il primo articolo apparso sulla Rivista Italiana di Ragioneria del numero 7/8 di luglio-agosto del 1927, che fu in sostanza uno studio, che in pratica era una accurata recensione del volume di Pietro Onida intitolato “Elementi di Ragioneria Commerciale svolti nel sistema dell’Economia Aziendale”<sup>(251)</sup>. Tale articolo, il cui autore si ferma con una “M”<sup>(252)</sup>, illustrò mostrandone l’apprezzamento i contenuti espressi dall’Onida. È degno di note che tale articolo, di stampo zappiano, sia stato pubblicato prima dell’opera principale dello Zappa<sup>(253)</sup>.

Un bestano ortodosso che di lì a poco si è espresso in modo ambiguo è Vittorio Alfieri, che poco dopo la prolusione dello Zappa dicendo “Fabio Besta [...] tratta dell’organizzazione amministrativa, della gestione e della statistica nelle aziende, ma considera la ragioneria come disciplina del controllo economico [...], perciò disapprova, cortesemente disapprova, la tendenza ad amplificarla. [...] Da poco in qua però la tendenza ed ampliare la ragioneria è riapparsa; eletti ingegni si adoprano oggi per assegnarle maggior compito o comprenderla in una più vasta disciplina. Concluse poi l’Alfieri dicendo: “Ma l’autorevole voce di Gino Zappa . avvertendo che la tecnica amministrativa, la dottrina dell’organizzazione e la ragioneria non hanno, possibilità di isolata esistenza, che la ragioneria nella nuova scienza compresa sarà avvalorata e migliorata e che raccolti ed elaborati i materiali, [...], fa desiderare, vivamente desiderare, la sollecita costruzione dell’economia aziendale”<sup>(254)</sup>.

Da tali affermazioni si nota un apertura da parte dell’Alfieri verso le idee dello Zappa. Tale aspetto crea stupore in quanto l’Alfieri è considerato in modo unanime uno degli allievi più devoti ed affezionati di Fabio Besta.

---

<sup>251</sup> PIETRO ONIDA, Elementi di ragioneria commerciale svolti nel sistema dell’economia aziendale. Lezioni tenute nel R. Istituto superiore di scienze economiche e commerciali di Venezia nell’anno accademico 1926/1927, Milano 1927.

<sup>252</sup> M., L’Economia aziendale (a proposito di una recente pubblicazione), in Rivista Italiana di ragioneria, 7/8 luglio-agosto 1927

<sup>253</sup> “Il reddito” di GINO ZAPPA venne pubblicata in due puntate ( la prima versione si basava comunque sull’ottica patrimoniale sta) nel 1920 e nel 1929, mentre la versione definitiva venne pubblicata solo nel 1937.

<sup>254</sup> VITTORIO ALFIERI, A proposito dei nuovi studi di Ragioneria, in Rivista Italiana di Ragioneria, n.6 1928

Su tale articolo dell'Alfieri la dottrina italiana si è spesso divisa. Taluni hanno sostenuto che l'Alfieri non fosse contrario alle teorie zappiane di ampliare il campo di studi<sup>(255)</sup>, altri invece interpretano tali affermazioni in modo opposto<sup>(256)</sup>.

L'interpretazione più corretta sul pensiero del D'Alvise è ben riassumibile riportando le parole di Stefano Coronella: "A nostro avviso la più corretta chiave di lettura del fenomeno è quella che vede Vittorio Alfieri cautamente aperto rispetto ai nuovi orientamenti zappiani semplicemente perché non visse abbastanza a lungo per poterli confutare. Da lì a pochi anni infatti (1930) morì relativamente giovane. Si racconta che egli stesse preapraando uno scritto proprio destinato a contestare il paradigma zappiano, riaffermando la centralità dell'impostazione bestana. Tuttavia, sentendosi cogliere dalla morte, ordinò alla figlia Tommasa di distruggere i manoscritti elaborati sino ad allora perché incompleti: non esprimendo il senso compiuto del suo pensiero e necessitando quindi di un'ulteriore meditazione, forse temendo potessero essere travisati, preferì farli distruggere<sup>(257)</sup>."

Il primo articolo a sostegno del pensiero di Gino Zappa è di Piero Colombo<sup>(258)</sup> che evidenziò che il termine "ragioneria" fosse ormai troppo ristretto nel panorama degli studi sulle nostre discipline.

A tale articolo il Colombo ne fece seguire altri due<sup>(259)(260)</sup>, che suscitarono aspri dibattiti fra bestani e zappiani.

In particolare, nell'articolo intitolato "Per la chiarificazione delle idee circa il campo di indagine della ragioneria" il Colombo critica il Masi, uno degli scrittori più prolifici dell'epoca che si era concentrato in modo fermo e tenace per elevare al rango di scienza la ragioneria come scienza autonoma rispetto all'economia aziendale. Il Colombo addebitò al Masi di essere " [...] in aperto, se pure non veduto o non confessato, dissidio collo Zappa [...] quando definisce l'Organizzazione, la Tecnica economica e la Ragioneria delle scienze

---

<sup>255</sup> SERGIO TERZANI, L'opera di Vittorio Alfieri nel primo centenario dalla nascita, in *Rivista Italiana di Ragioneria*, n.9/10, 1963.

<sup>256</sup> FRANCESCO DELLA PENNA, L'opera di Vittorio Alfieri nel primo centenario della nascita, in *Rivista Italiana di Ragioneria*, 1-2 1964.

<sup>257</sup> Così narra CARLO ANTINORI in VINCENZO MASI, *La ragioneria nell'età moderna e contemporanea*, testo riveduto e completato da CARLO ANTINORI, Milano, Giuffrè, 1997.

La distruzione delle trecento cartelle scritte sino ad allora è testimoniata direttamente da Tommasa Alfieri nel seguente scritto: TOMMASA ALFIERI, *Una testimonianza su Vittorio Alfieri*, Atti del primo convegno nazionale di storia della ragioneria. Siena, 20-21 Dicembre 1991, Tipografia Senese, Siena, 1997

<sup>258</sup> PIERO COLOMBO, Lo stato attuale degli studi Ragioneria e le nuove vie per il loro progresso, in *Rivista Italiana di Ragioneria*, n.11, 1927.

<sup>259</sup> PIERO COLOMBO, Gino Zappa e la Ragioneria moderna, in *Rivista Italiana di Ragioneria*, n.6, 1928.

<sup>260</sup> PIERO COLOMBO, Per la chiarificazione delle idee circa il campo di indagine della ragioneria, in *Rivista Italiana di Ragioneria*, in *Rivista Italiana di Ragioneria*, n.11, 1928.

complementari, essendo indubbio che, per lo Zappa, non di scienze complementari si tratta, ma di partizioni di un'unica scienza, della scienza dell'economia aziendale”.

Il Colombo aveva fatto riferimento ad un lavoro del Masi redatto in forma di articolo dal titolo “La Ragioneria come scienza del patrimonio”<sup>(261)</sup>, che anticipava i contenuti della sua più famosa monografia<sup>262</sup>. Il Masi rispose al Colombo affermando che si doveva trovare uno spazio autonomo alla ragioneria quale “scienza dell'amministrazione patrimoniale” rispetto all'economia aziendale intesa come “scienza dell'amministrazione economica delle aziende.”<sup>(263)</sup>.

Sempre sulla Rivista Italiana di Ragioneria, il Colombo all'interno dello stesso numero fa pubblicare una postilla in cui afferma di nuovo la correttezza dell'impostazione di Zappa. È da qui che nasce un botto e risposta destinato a durare anni.

Due anni dopo il Masi tornò sopra l'argomento<sup>(264)</sup>, chiarendo ed affermando in un suo articolo che non voleva esporre una sua teoria o una sua interpretazione della scienza, ma si era solo trattato di esaminare il vero contenuto della scienza nostra, contributo bene diverso, continuò il Masi, da quello che gli avevano attribuito gli interpreti. Il Masi con pizzico di presunzione in sostanza affermò di essere l'unico a possedere il ben della verità. In tale articolo definì il “Quadro generale delle funzioni della ragioneria ed il “Quadro generale delle funzioni dell'economia aziendale”, quest'ultimo molto sintetico riferendolo in sostanza alla tripartizione della materia fatta da Gino Zappa, il primo invece molto analitico ed esplicativo della ragioneria come scienza del patrimonio.

Il Masi poco dopo si lanciò in una polemica circa il contenuto della ragioneria con Sabino Spinedi, affermando che quest'ultimo aveva dato una definizione uguale alla sua di ragioneria senza però citarlo<sup>(265)</sup>. A tale “accusa” lo Spinedi replicò<sup>(266)</sup> cercando di chiarire il motivo per cui non lo citò. Più che per la polemica in se e per se, la diatriba fra i due è interessante per il contenuto scientifico, che permettere di avere più chiaro il pensiero sulla definizione di ragioneria che i due autori avevano.

---

<sup>261</sup> VINCENZO MASI, La Ragioneria come scienza del patrimonio, in Rivista Italiana di Ragioneria, n.5, 1926.

<sup>262</sup> VINCENZO MASI, La Ragioneria come scienza del patrimonio, Cappelli, Bologna, 1927.

<sup>263</sup> VINCENZO MASI, Il mio punto di vista in economia aziendale (Risposta al Chiar.mo Prof. Colombo) in Rivista Italiana di Ragioneria, n.2, 1929.

<sup>264</sup> VINCENZO MASI, Ancora della Ragioneria come scienza del patrimonio, in Rivista Italiana di Ragioneria, n. 3, 1931

<sup>265</sup> VINCENZO MASI, Unicumque suum, in Rivista Italiana di Ragioneria, n. 9, 1931.

<sup>266</sup> SABINO SPINEDI, Risposta, in Rivista Italiana di Ragioneria, n.9, 1931

In tale polemica entrò anche Benedetto Lorusso, che si allineò parzialmente allo Zappa. Anche in questo caso è importante notare come il dibattito abbia consentito al Lorusso di esprimersi a proposito di alcuni concetti sullo Zappa. Criticò lo Zappa perché a suo modo di vedere non si poteva parlare di economia aziendale per tutte le specie di aziende di produzione e di erogazione, ossia le imprese e le non imprese<sup>(267)</sup>.

Qualche anno dopo poi sarà Aldo Amaduzzi che con la pubblicazione del suo volume intitolato “Le aziende di erogazione” declinerà l’applicazione dell’economia aziendale anche alle aziende “non imprese”( quelle che anche lo stesso Zappa definiva aziende di erogazione)<sup>(268)</sup>.

Continuano il Lorusso si allinea al pensiero di Zappa in ordine al fatto che il Maestro ritenesse che se non si volesse ritenere l’economia aziendale come scienza unica, ma come gruppo di scienza il cultore della materia contabile, ossia la ragioneria, doveva comunque conoscere gli oggetti delle altre scienze affini; su questo concetto il Lorusso a chiare lettere si mostra d’accordo.

Il Lorusso ebbe altra occasione per affermare il suo pensiero con la celebrazione del decennale dalla scomparsa di Fabio Besta, dove scrisse sempre su un articolo: “[...] pur ammettendo la organicità delle tre discipline, organizzazione, gestione e rilevazione, noi siamo dell’opinione che non sia affatto pericoloso, che anzi giovi al progredire degli studi, considerare queste tre dottrine come scienze distinte le une dalle altre, senza però mai dimenticare i legami esistenti fra di loro, il modo da formare il gruppo delle scienze economico aziendali<sup>(269)</sup>.

Tali definizioni espresse dal Lorusso, ed il fatto non trascurabile che egli fosse allievo di Besta, spingono il Giannessi ad esprimersi in tal senso: “Le reazioni del Lorusso nei confronti della scuola di Milano non hanno la veemenza che si riscontra negli altri discepoli del Besta. L’autore appare pronto ad accogliere, sia pure con tutte le riserve possibili, le correnti innovatrici del pensiero” e negli scritti più recenti, “ [...] pur affermando di preferire lo studio separato (non autonomo) delle tre discipline minori della gestione,

---

<sup>267</sup> BENEDETTO LORUSSO, La Ragioneria quale scienza che studia la ricchezza, in Rivista Italiana di Ragioneria, n. 10, 1931.

<sup>268</sup> ALDO AMADUZZI, Aziende di erogazione. Primi problemi di organizzazione, gestione e rilevazione, Casa Editrice Giuseppe Principato, Messina-Milano, 1936

<sup>269</sup> BENEDETTO LORUSSO, I capisaldi della teorica del Besta, in Rivista Italiana di Ragioneria, n. 10-11-12, 1932

dell'organizzazione e della ragioneria, sostanzialmente dimostra di accogliere con maggior favore le premesse fondamentali dello Zappa”(270).

Dopo la presa di posizione del Lorusso, che in un certo senso aveva espresso commenti favorevoli all'utilizzo del sistema del reddito di Zappa intervenne nuovamente il Colombo che affermava che il patrimonio come oggetto di studio da un punto di vista economico non esistesse che l'unica cosa che contava erano i redditi futuri. Ciò cercò di dimostrarlo scrivendo: “Quando io compro delle azioni in borsa, forse che ho lo scopo di diventare proprietario di certi impianti, di certi fabbricati, di certi crediti, ecc.? Neppure per idea. Io compro delle azioni in borsa perché presumo di ricavarne un certo reddito di denaro, sia per gli utili che mi saranno corrisposti col dividendo annuale, sia col sopravvalore che io potrei percepire in seguito ad un aumento della quotazione. Perciò [...] il patrimonio economicamente parlando non esiste [...] ciò che esiste [...] sono i redditi futuri [...] perciò anche la ragioneria, o l'economia aziendale, non può aver per oggetto lo studio dell'inesistente, vale a dire non può essere lo studio del patrimonio. La ragioneria non può che studiare le leggi che presiedono la formazione del reddito, le leggi della redditività, della produttività, dell'efficienza aziendale [...] poiché, coll'applicazione di tali leggi, si saà altresì ben governato il patrimonio che non è e non può essere altro che un cumolo di redditi, nella sua essenzialità, nella sua pricipalità”(271).

Le definizioni riportate di questi importanti autori agli inizi degli anni trenta chiarisce come in molti all'interno della dottrina seguissero già il pensiero di Gino Zappa anche se il progressivo inserimento delle teorie zappiane all'interno della dottrina richiese ancora diversi anni per definirsi completato.

Il Masi criticò l'atteggiamento poco ortodosso del Lorusso(272), e provocò la reazione di quest'ultimo(273) che affermò che “ [...] negli studi economia aziendale, che è cosa ben diversa dalla ragioneria, l'Italia, in poco più di un decennio, per opera dello Zappa e della sua scuola, ha fatto più progressi che non ne abbian fatti gli altri paesi, in più di un cinquantennio”. E, continua, “Secondo noi, il Masi, il quale vuol dare nuovo indirizzo alla

---

<sup>270</sup> EGIDIO GIANNESSE, I precursori in economia aziendale, Giuffrè, Milano 1980.

<sup>271</sup> PIERO COLOMBO, Ancora su una definizione della Ragioneria, in Rivista Italiana di Ragioneria, n. 12, 1931.

<sup>272</sup> VINCENZO MASI, Ancora la polemica sulla definizione di Ragioneria, in Rivista Italiana di Ragioneria, n.4, 1932.

<sup>273</sup> BENEDETTO LORUSSO, La definizione della Ragioneria e la scoperta del Masi, in Rivista Italiana di Ragioneria, n.7-8, 1932.



ragioneria, fa molto male ad ignorare quanto lo Zappa ha avuto occasione di esporre, appunto intorno alle nuove tendenze di ragioneria”<sup>(274)</sup>.

Oltre al Masi, ci sono stati altri oppositori in quegli anni al paradigma zappiano, e i più importanti sono senza dubbio, Francesco De Gobbis, Pietro D’Alvise, Francesco Della Penna, Ubaldo De Dominicis. La critica mossa da questi illustri autori faceva riferimento sia al sistema contabile sia all’impostazione teorico dottrinale.

Il D’Alvise pubblicò un lavoro<sup>(275)</sup> nel 1933 criticando l’impostazione di Zappa evidenziando delle incongruenze contenute nella prima versione del “Il Reddito d’impresa”, quella del 1920-129.

Nello specifico il D’Alvise criticava la definizione data dallo Zappa al capitale quale fondo astratto di valori, che differisce da quella bestana<sup>(276)</sup>, e dichiarò: “Attualmente da taluni questa concezione è stata accolta come oro colato [...], ma per me continua ad essere un ingannevole pepita. E dico continua, perché così la pensavo oltre quarant’anni fa, come si legge, permettetemi di dirlo, nel mio primo trattato di ragioneria”<sup>(277)</sup>.

Ancora il D’Alvise attaccò lo Zappa sulla formazione dei bilanci annuali e sulla contabilizzazione delle rimanenze come costi e ricavi sospesi, affermando al riguardo: “Arrivato così a vedermi presentati i costi come attività e i ricavi come passività, io non reggo più”<sup>(278)</sup>.

Pochi tempo dopo si espresse a favore di Zappa e del sistema del reddito Alfredo Luppi che arrivò a fornire la propria definizione di ragioneria e indicò come “[...] la scienza che studia

---

<sup>274</sup> BENEDETTO LORUSSO, La definizione della Ragioneria e la scoperta del Masi, in *Rivista Italiana di Ragioneria*, n.7-8, 1932.

<sup>275</sup> PIETRO D’ALVISE, Reminescenze ed attualità nel campo degli studi ragionieristici, in *Rivista Italiana di Ragioneria*, n. 3-4, 1933.

<sup>276</sup> Besta considera il patrimonio aziendale come un insieme di beni aziendali reali che sono esprimibili tramite un valore. Più precisamente definisce elementi attivi del patrimonio i valori attribuibili ai beni posseduti, in tutto o in parte, o che si possono esigere da altri, elementi passivi del patrimonio i valori attribuibili ai beni dovuti ad altri. Dalla somma algebrica degli elementi attivi e di quelli passivi del patrimonio scaturisce il patrimonio netto. Il patrimonio aziendale è quindi un aggregato di elementi attivi e passivi. Fabio Besta, *La ragioneria*, Vol. primo, pag. 72 e pag. 82.

Zappa considera invece il patrimonio come un fondo di valori a disposizione di una data impresa, aggiunge, che per lui non è una cosa specifica, ne è limitata ad una categoria di cose ma è un fondo astratto di valori. Tali valori, accolti insieme, costituiscono il capitale aziendale e possono essere attivi e passivi. GINO ZAPPA, *La determinazione del reddito nelle imprese commerciali*, pag 1-3.

<sup>277</sup> PIETRO D’ALVISE, *Nozioni di ragioneria razionale per gli studiosi di scienze amministrative. Introduzione e ragioneria generale con varie applicazioni.*, Giovanni Massa Editore, 1892.

<sup>278</sup> PIETRO D’ALVISE, Reminescenze ed attualità nel campo degli studi ragionieristici, in *Rivista Italiana di Ragioneria*, n. 3-4, 1933.

la formazione del reddito e il potenziamento del capitale nelle aziende, mediante le rilevazioni contabili ed extra contabili degli atti e fatti amministrativi”(279)(280).

Nel 1934 fu la volta di Francesco De Gobbis che tenne la sua prolusione presso il R. Istituto superiore di Scienze economiche e commerciali di Torino attaccando pesantemente lo Zappa dandogli la colpa di aver voluto distruggere tutto quello che era venuto prima di lui(281). Fa notare ancora il De Gobbis come a suo modo di vedere lo Zappa non fu il primo ad elaborare pensieri sugli stretti legami esistenti tra gestione, organizzazione e rilevazione (citando un proprio lavoro del 1915(282)) e facendo dei confronti con le teorie esposte dal Cerboni affermò come lo studioso toscano fosse anticipatore dello Zappa.

Il lavoro, con titolo volutamente provocatorio(283), accostò brani tratti dalla “Ragioneria scientifica” di Giuseppe Cerboni con brani ripresi dalle “Tendenze nuove” di Gino Zappa per dimostrare come i contenuti di quest’ultimo fossero già presenti nel lavoro dell’illustre predecessore. Il De Gobbis segnalò come secondo il Cerboni il pensiero economico, il pensiero amministrativo ed il pensiero computistico dessero vita a tre scienze diverse le quali dovevano essere legate a sistema, e come in concreto esse già si incentrassero sullo studio della gestione, dell’organizzazione e della rilevazione.

Nello stesso anno Pietro Giovannini dimostrò di condividere l’impostazione del De Gobbis affermando che la ragioneria intesa come scienza delle funzioni amministrative comprendeva la rilevazione, il controllo e la tecnica gestionale e per tale motivo lo Zappa non era un innovatore ma tale merito andava dato al Cerboni.

Fu solo l’Onida che a distanza di tempo cercò di dare dimostrazione che l’accostamento tra l’impostazione cerboniana e quella zappiana fosse cosa forzata e se si doveva cercare un precursore dello Zappa questo era sicuramente Francesco Villa, in quanto, secondo l’Onida, era l’unico che avesse realmente rilevato, sebbene in termini embrionali, l’esistenza di una

---

<sup>279</sup> ALFREDO LUPPI, Tendenze nuove degli studi di ragioneria. Il sistema del reddito e la partita doppia, in *Rivista Italiana di Ragioneria*, n.11, 1933.

<sup>280</sup> ALFREDO LUPPI, Il riferimento dei valori ai conti del sistema del reddito, in *Rivista Italiana di Ragioneria*, n. 1, 1934

<sup>281</sup> Il Giannessi, evidenzia come le considerazioni polemiche contenute nella prolusione del De Gobbis, nonostante il loro indiscutibile fondamento in quanto effettivamente Cerboni e qualcuno dei suoi seguaci avevano approfondito gli aspetti economico-amministrativi delle aziende, sono forzate e peccano di parzialità. EGIDIO GIANNESSE, I precursori in economia aziendale, op. cit., pag. 177

Il Canziani afferma che nello scritto del De Gobbis “ [...] si mescolavano le ansie degli allievi, il desiderio di difendere la scuola, le invidie nei confronti del collega più giovane, l’incomprensione dei problemi speculativi dell’epoca e del significato proprio del Reddito.” ARNALDO CANZIANI, *Evoluzione e rivoluzione della ragioneria italiana fra le due guerre mondiali*, Rirea 1997

<sup>282</sup> FRANCESCO DE GOBBIS, *Ragioneria Privata*, Società Editrice Dante Alighieri, Milano-Roma-Napoli, 1915.

<sup>283</sup> FRANCESCO DE GOBBIS, Tendenze nuove degli studi di ragioneria?, in *Rivista Italiana di Ragioneria*, n.3, 1934.

problematica gestionale ed organizzativa all'interno delle aziende, mentre Zappa aveva direttamente fondato una nuova scienza dell'amministrazione economica<sup>(284)</sup>.

Sempre nel 1934 apparve uno scritto di Luigi Mariano a favore del sistema del reddito<sup>(285)</sup>, nel quale l'autore evidenzia la differenza tra valori originari e derivati e tra l'aspetto finanziario e lucrativo della gestione.

Degno di nota è il nuovo intervento di D'Alvise<sup>(286)</sup>, che tramite un esempio sulle rimanenze finali cercò di dimostrare come il sistema del reddito non potesse appoggiarsi sui soli conti a valore ma abbisognasse di conti quantitativi, pena l'impossibilità di determinare il reddito.

A inizio 1935 intervenne Pier Paolo Brielli<sup>(287)</sup>, a favore del sistema reddituale applicato alle aziende mercantili, industriali e di servizi, affermando però che per le aziende bancarie risultava più opportuno l'utilizzo del sistema patrimoniale.

Gino Zappa non intervenne mai sulle polemiche fra studiosi. L'unico lavoro sotto forma di articolo è il ricordo del compianto Maestro<sup>(288)</sup>, dove dopo aver espresso il suo inestinguibile debito di riconoscenza verso Fabio Besta e dopo averlo onorato non rinunciò però a replicare, indirettamente, a quanti lo avevano criticato ed osteggiato senza entrare mai nel merito delle specifiche questioni. Egli si esprime in questi termini: "Forse a non infrequenti casi di servilità intellettuale, a casi non meno rari di sterilità scientifica mal celata da ostentata riverenza verso i Maestri, a molti casi di studiosi che sminuiscono l'alta dignità delle dottrine accolte ripetendone fiaccamente la lettera nei tratti più semplici ed ignorandone lo spirito, forse a questi casi riandava la mente del Maestro, quando si rivolgeva contro la divulgazione banale, contro la dannosa imitazione, contro la cultura inerte [...]. Non la ripetizione pigra propaga efficacemente le dottrine, ma si piuttosto la elaborazione continua e la rinnovata sistematizzazione. Questo forse voleva proclamare il Maestro quando esclamava convinto. Non i fervidi cultori, qualunque sia per essere il loro culto, deve temere una scenda, sibbene i tiepidi e gli inerti."<sup>(289)</sup>.

---

<sup>284</sup> PIETRO ONIDA, *Le discipline economico aziendali. Oggetto e metodo*, Giuffrè, Milano 1947.

<sup>285</sup> LUIGI MARIANO, *I valori nel sistema del reddito*, in *Rivista Italiana di Ragioneria*, n. 7-8 1934.

<sup>286</sup> PIETRO D'ALVISE, *Sull'impotenza dei soli conti a valori nella determinazione del reddito*, in *Rivista Italiana di Ragioneria*, n. 9, 1934.

<sup>287</sup> PIER PAOLO BRIELLI, *Sulle nuove dottrine contabili*, in *Rivista Italiana di Ragioneria*, n. 1, 1935.

<sup>288</sup> GINO ZAPPA, *Fabio Besta, il Maestro. Commemorazione letta a Ca' Foscari il 2 febbraio 1935*.

<sup>289</sup> GINO ZAPPA, *Fabio Besta, il Maestro. Commemorazione letta a Ca' Foscari il 2 febbraio 1935*.

La polemica venne alimentata poi nuovamente da Pietro D'Alvise che accusò pubblicamente Gino Zappa di aver fatto fare alla disciplina un grave passo indietro, avendo sostituito la voce “rilevazione”, decisamente più ristretta e con minore dignità a quella di ragioneria<sup>(290)</sup>.

Da rilevare è il giudizio di Giannessi che in merito agli articoli di D'Alvise si esprime in modo critico e riferendosi al D'Alvise stesso lo considera non sempre oggettivo e talvolta artificioso nelle sue considerazioni<sup>(291)</sup>.

Altro autore che è stato protagonista insieme al Masi di molte battaglie contro il paradigma zappiano è Francesco Della Penna. Allievi di Vittorio Alfieri e bestano convinto, pubblicò molti articoli che tendevano a screditare l'opera dello Zappa e dei suoi seguaci rivalutando le opere del Besta. Autore colto e profondo portò avanti dalla sua cattedra romana una lunga, argomentata ed elaborata polemica.

Il primo lavoro fu la prelaione da lui tenuta il 21 novembre 1936 presso la Facoltà di Economia e Commercio della R. Università di Roma al suo corso di Ragioneria generale ed applicata in cui si scagliò contro quella che lui definisce “La degenerazione del pensiero contabile, i cui risultati, in dieci anni, sono stati il completo arresto degli studi di ragioneria, il più pauroso disorientamento dei giovani nel campo dei nostri studi”<sup>(292)</sup>.

Da lì a poco lo stesso Della Penna aprì uno dei dibattiti più feroci dell'epoca a causa del cambio di denominazione del corso tenuto da lui stesso, che passò da “Corso magistrale di ragioneria” a “Corso di magistero in economia aziendale”.

Fu allora che pubblicò un lavoro<sup>(293)</sup><sup>(294)</sup> chiedendo agli economisti di esprimersi sul reale contenuto dell'economia aziendale e se la disciplina di studio esistesse o meno.

All'appello risposero Alberto Zorli e Marcello Mariani, il primo professore di scienza delle finanze, ma che non disdegnava la ragioneria, il secondo insegnante di istituto tecnico, e per questo ritenuto di secondo piano.

Lo Zorli rispose che la scienza economica aziendale avrebbe diritto di essere chiamata Ragioneria teorica, ma potrebbe poi nascere il dubbio che esista una Ragioneria teorica

---

<sup>290</sup> PIETRO D'ALVISE, Concetti e voci fondamentali in ragioneria, in Rivista Italiana di Ragioneria, n.5, 1937

<sup>291</sup> EGIDIO GIANNESSI, I precursori in economia aziendale, op. cit. pag. 207.

<sup>292</sup> INFORMAZIONI E NOTIZIE VARIE, Nella R. Università di Roma – La prelaione del prof. Della Penna, in Rivista Italiana di Ragioneria, n.1, 1937.

<sup>293</sup> FRANCESCO DELLA PENNA, La parola agli economisti, in Rivista Italiana di Ragioneria, n.1-2, 1939.

<sup>294</sup> UMBERTO BERTINI, Francesco Della Penna, Alberto Ceccherelli e l'Economia aziendale, in Contabilità e Cultura aziendale, n.1, 2012.

diversa dell'economia aziendale e ciò non è. Concluse ancora lo Zorli affermando che il diritto di battezzare la nostra scuola spettava a noi, e non andava lasciato agli economisti generali, e che noi per primi avevamo diritto che sia proclamata Scienza unica economica l'economia aziendale<sup>(295)</sup>.

Il Mariani si esprime anche in sostanza a favore della denominazione unica Economia aziendale<sup>(296)</sup>.

La tanto attesa risposta degli economisti non arrivò mai, e al Della Penna rispose Alberto Ceccherelli.

Ceccherelli già allievo di Besta a Ca' Foscari evidenziò quella che poi sarebbe stata la sua posizione da lì a venire<sup>(297)</sup>.

Egli fu fondatore della scuola toscana come scuola autonoma di economia aziendale in quanto, pur tentando di attribuire carattere scientifico alla ragioneria e di ampliarne il ruolo e l'importanza rispetto al disegno zappiano, non disconobbe mai l'economia aziendale. Difatti pochi anni prima venne pubblicata la prolusione tenuta da lui stesso presso il R. Istituto Superiore di Scienze Economiche e Commerciali di Firenze<sup>(298)</sup>, dove partendo dalle impostazioni di Cerboni e Besta arrivò fino ad ammettere l'esistenza della economia aziendale condividendo le teorie zappiane.

Questa risposta del Ceccherelli fu presa in malo modo dal Della Penna, che la considerò un atto di tradimento in quanto veniva da un allievo di Besta. Nella sua replica (che aveva lo stesso titolo dell'articolo del Ceccherelli) il Della Penna affermò di essersi rivolto agli economisti e reputò a chiare lettere che la risposta dello studioso toscano fosse fuori luogo. Concluse poi in modo scortese quando affermò che non accettava lezioni di economia da uno studioso di ragioneria<sup>(299)</sup>.

Arrivò poco dopo la risposta di Ceccherelli<sup>(300)</sup> nella quale confermò la sua impostazione e dichiarò rammaricato per la non divisibilità sul piano scientifico dell'opera del Della Penna e per i toni volutamente offensivi usati dallo studioso.

---

<sup>295</sup> ALBERTO ZORLI, La scienza – economica – aziendale è la vera unica scienza economica, in *Rivista Italiana di Ragioneria*, n.4, 1939.

<sup>296</sup> MARCELLO MARIANI, Mito e realtà dell'economia aziendale, in *Rivista Italiana di Ragioneria*, n.6, 1939.

<sup>297</sup> ALBERTO CECCHERELLI, A proposito di economia aziendale, in *Rivista Italiana di Ragioneria*, n.4, 1939.

<sup>298</sup> ALBERTO CECCHERELLI, La ragioneria nel sistema delle discipline economiche e commerciali, in *Rivista Italiana di Ragioneria*, n.3, 1934.

<sup>299</sup> FRANCESCO DELLA PENNA, A proposito di economia aziendale, in *Rivista Italiana di Ragioneria*, n.6, 1939.

<sup>300</sup> ALBERTO CECCHERELLI, Ancora a proposito di economia aziendale, in *Rivista Italiana di Ragioneria*, n.6, 1939.

Continuò il Della Penna in un successivo lavoro affermando che il Ceccherelli era fuori di se, e che aveva dimenticato le comuni battaglie svolte nel 1932, e che aveva tradito il loro ideale comune<sup>(301)</sup>.

Nel pieno della polemica il Masi senza entrare nella discussione in modo diretto, si esprime tramite un suo lavoro affermando ed accusando gli economisti aziendali di aver fatti eliminare la ragioneria dagli studi accademici<sup>(302)</sup>.

Come già osservato in precedenza, lo Zappa e i suoi diretti allievi non si esposero mai con lavori dai toni polemici.

Negli anni a seguire ci fu una sosta nel dibattito a causa dello scontro bellico.

Il primo lavoro di rilievo dopo la “sosta” fu di Domenico Amodeo, dove mise in mostra gli aspetti positivi e negativi del sistema del reddito e del sistema patrimoniale, enfatizzando però gli aspetti negativi di quest’ultimo. Lo studioso concluse affermando che era da preferire il sistema del reddito a quello patrimoniale<sup>(303)</sup>.

A causa della guerra la risposta si fece attendere per qualche tempo. Arrivò quella di Ubaldo De Dominicis, che criticò il sistema del reddito in numerosi punti: dalla illogica definizione delle rimanenze di esercizio, delle immobilizzazioni e dei crediti e debiti finanziari alla mancata definizione di operazioni particolari (apporti, donazioni, eredità, vincite, ecc), dalla scarsa rigorosità dei valori numerari assimilati in rapporto a quelli certi alla mancanza di fondamento logico della distinzione tra crediti di funzionamento (come conti originari/numerari) e crediti di finanziamento (come conti derivati/reddituali), fino a giungere a censurare il fatto che la classificazione dei valori in numerari e lucrativi era inefficace a chiarire le rilevazioni di apporti in natura e monetari<sup>(304)</sup>.

È corretto rilevare che il sistema del reddito prese sì il sopravvento rispetto al sistema patrimoniale di Besta, nonostante comunque qualche critica arrivasse perfino dagli allievi

---

<sup>301</sup> FRANCESCO DELLA PENNA, Postilla, in *Rivista Italiana di Ragioneria*, n.7-8-9, 1939

<sup>302</sup> VINCENZO MASI, Se la Ragioneria sia matura o immatura per darne una definizione, in *Rivista Italiana di Ragioneria*, n.5, 1939.

<sup>303</sup> DOMENICO AMODEO, Di alcune posizioni limite nel campo di una teorica generale dei sistemi, in *Rivista Italiana di Ragioneria*, n.8-9-10, 1943.

<sup>304</sup> UBALDO DE DOMINICIS, Su alcuni originali “saggi di economia delle aziende”, in *Rivista Italiana di Ragioneria*, n.11-12, 1943.

UBALDO DE DOMINICIS, Su alcuni originali “saggi di economia delle aziende”, in *Rivista Italiana di Ragioneria*, n.7-8-9, 1946.

UBALDO DE DOMINICIS, Su alcuni originali “saggi di economia delle aziende”, in *Rivista Italiana di Ragioneria*, n.1-2, 1947.

UBALDO DE DOMINICIS, Su alcuni originali “saggi di economia delle aziende”, in *Rivista Italiana di Ragioneria*, n.3-4, 1947.

diretti Zappa. Tant'è che l'Onida lanciò l'idea di raggruppare i crediti ed i debiti in un'unica categoria e Aldo Amaduzzi continuò su tale direzione proponendo negli anni a venire il suo Sistema del capitale e del risultato economico, che può considerarsi una variante del sistema del reddito<sup>(305)</sup>.

È importante notare come in ogni caso le critiche, in un senso o nell'altro, abbiamo contribuito non poco alla crescita della nostra disciplina.

Si è avuto in buona sostanza un dibattito che progressivamente ha portato all'affermazione del modello di Zappa sulle idee di Besta.

È accaduto ciò che accadde in passato nella disputa tra Cerboni e Besta.

Tuttavia, la spinta bestiana non dette segni di cedimento fino alla morte del Maestro, agevolata dal fatto di essere monopolista del pensiero ragionieristico dell'epoca. Dopo la morte di Besta la sua scuola perse progressivamente smalto; non a caso solo 4 anni dopo Zappa con la sua prolusione dava vita all'economia aziendale.

In definitiva si può affermare che il modello bestiano negli anni successivi entrò in crisi per due motivi.

Il primo è di carattere esterno: la repentina evoluzione della realtà economica dei primi decenni del Novecento che rese il punto di vista di Fabio Besta obsoleto. Il sistema patrimoniale con le sue minute misurazioni di ogni singola modificazione quantitativa e qualitativa del valore patrimonio, non era più capace di soddisfare le esigenze informative.

Il secondo motivo è di carattere interno: nessuno tra gli allievi di Besta fu realmente capace di far progredire l'impostazione del Maestro ed aggiornarla alle mutate esigenze aziendali.

Fu così che Gino Zappa, allievo non ortodosso di Besta, percependo l'istanza esterna di cambiamento, mise in discussione il sistema contabile del Maestro invertendo l'oggetto di osservazione delle rilevazioni (dal patrimonio che genera reddito, si passa al reddito che genera patrimonio) e l'intero impianto teorico della ragioneria scientifica creando l'economia aziendale come unica scienza dell'azienda che fonde assieme tre filoni di studio: la gestione, l'organizzazione e la rilevazione (la ragioneria).

---

<sup>305</sup> ALDO AMADUZZI, *L'azienda nel suo sistema e nell'ordine delle sue rilevazioni*, Unione Tipografico-Editrice Torinese, Torino, 1953, pagg.79 e 526 e segg..

**Grafici sul dibattito Besta-Zappa all'interno delle pagine della rivista<sup>(306)</sup>:**

<b>Anno</b>	<b>A favore di Besta</b>	<b>A favore di Zappa</b>	<b>Neutrali, salomonici o con visioni proprie che si inserirono nel dibattito</b>	<b>Totale</b>
1926	0	0	1	1
1927	0	1	1	2
1928	0	2	1	3
1929	1	2	0	3
1931	4	1	0	5
1932	2	0	2	4
1933	1	1	0	2
1934	4	3	3	10
1935	0	2	1	3
1936	1	1	2	4
1937	2	0	0	2
1938	0	1	0	1
1939	4	2	0	6
1940	3	0	0	3
1942	0	1	0	1
1943	3 (di cui 1 in più puntate)	1	0	4
1945	0	0	1	1
1948	1 (in più puntate)	0	0	1
<b>Totale</b>	<b>26</b>	<b>18</b>	<b>12</b>	<b>56</b>

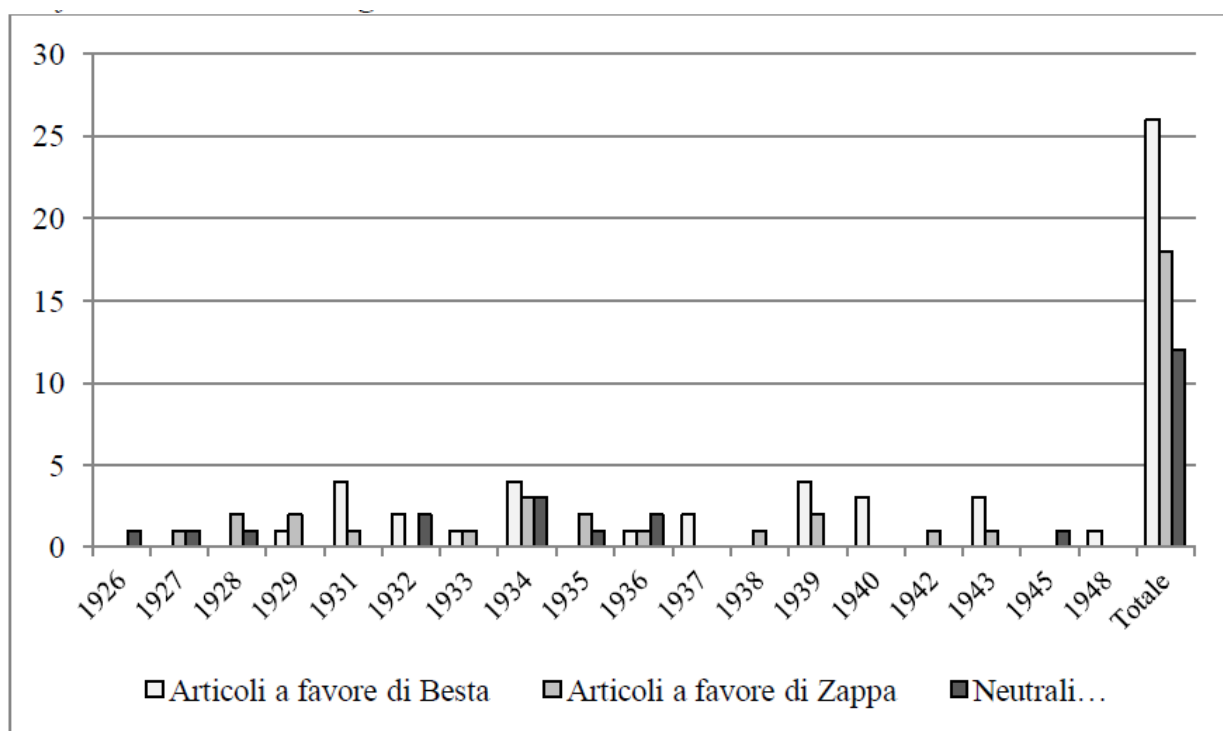
<sup>306</sup> Tutti i grafici seguenti sono tratti da: STEFANO CORONELLA, Cerboniani, Bestani e Zappiani a confronto. Rirea 2013 pag.111 e seguenti



A favore di Besta	A favore di Zappa	Neutrali, salomonici o con visioni proprie che si inserirono nel dibattito
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Masi (feb. 1929)</li> <li>• Masi (mar. 1931)</li> <li>• Masi (set. 1931)</li> <li>• Spinedi (set. 1931)</li> <li>• Lorusso (ott. 1931)</li> <li>• Masi (apr. 1932)</li> <li>• Lorusso (ott.-nov.-dic. 1932)</li> <li>• D'Alvise (mar.-apr. 1933)</li> <li>• De Gobbis (mar. 1934)</li> <li>• Giovannini (mag. 1934)</li> <li>• Masi (mag. 1934)</li> <li>• D'Alvise (set. 1934)</li> <li>• De Gobbis (gen. 1936)</li> <li>• Borzino (feb. 1937)</li> <li>• D'Alvise (mag. 1937)</li> <li>• Della Penna (gen.-feb. 1939)</li> <li>• Masi (mag. 1939)</li> <li>• Della Penna (giu. 1939)</li> <li>• Della Penna (lug.-ago.-set. 1939)</li> <li>• D'Alvise (mag. 1940)</li> <li>• Masi (ott.-nov. 1940)</li> <li>• Trestelle (D'Alvise) (dic. 1940)</li> <li>• Masi (mar.-apr. 1943)</li> <li>• Masi (mag.-giu.-lug. 1943)</li> <li>• De Dominicis (4 puntate: nov.-dic. 1943, lug.-ago.-set. 1946, gen.-feb. 1947 e mar.-apr. 1947)</li> <li>• De Dominicis (2 puntate: gen.-feb. 1948 e mar.-apr. 1948)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Colombo (nov. 1927)</li> <li>• Colombo (giu. 1928)</li> <li>• Colombo (nov. 1928)</li> <li>• Colombo (feb. 1929)</li> <li>• Grimaldi (mar.-apr. 1929)</li> <li>• Colombo (dic. 1931)</li> <li>• Luppi (nov. 1933)</li> <li>• Luppi (gen. 1934)</li> <li>• Ceccherelli (mar. 1934)</li> <li>• Mariano (lug.-ago. 1934)</li> <li>• Damato (nov. 1935)</li> <li>• Grandi (dic. 1935)</li> <li>• Belardinelli (gen. 1936)</li> <li>• Donnini (gen. 1938)</li> <li>• Ceccherelli (apr. 1939)</li> <li>• Ceccherelli (lug.-ago.-set. 1939)</li> <li>• Iaccario (ott.-nov. 1942)</li> <li>• Amodeo (ago.-set.-ott. 1943)</li> <li>• Esposito (apr.-mag.-giu. 1946)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Lorusso (ott. 1926)</li> <li>• M. (lug.-ago. 1927)</li> <li>• Alfieri (giu. 1928)</li> <li>• Bruno (lug.-ago. 1932)</li> <li>• Lorusso (lug.-ago. 1932)</li> <li>• Garigliano (mar. 1934)</li> <li>• Grandi (set. 1934)</li> <li>• Garigliano (dic. 1934)</li> <li>• Brielli (gen. 1935)</li> <li>• Laloni (apr. 1936)</li> <li>• Belardinelli (lug. 1936)</li> <li>• Comparato (gen.-feb. 1943)</li> <li>• Cammalleri (ott.-nov.-dic. 1945)</li> </ul>

	<b>A favore di Besta</b>	<b>A favore di Zappa</b>	<b>Neutrali, salomonici o con visioni proprie che si inserirono nel dibattito</b>
1926			• Lorusso (ott. 1926)
1927		• Colombo (nov. 1927)	• M. (lug-ago. 1927)
1928		• Colombo (giu. 1928) • Colombo (nov. 1928)	• Alfieri (giu. 1928)
1929	• Masi (feb. 1929)	• Colombo (feb. 1929) • Grimaldi (mar.-apr. 1929)	
1931	• Masi (mar. 1931) • Masi (set. 1931) • Spinedi (set. 1931) • Lorusso (ott. 1931)	• Colombo (dic. 1931)	
1932	• Masi (apr. 1932)  • Lorusso (ott.-nov.-dic. 1932)		• Bruno (lug.-ago. 1932) • Lorusso (lug.-ago. 1932)
1933	• D'Alvise (mar.-apr. 1933)	• Luppi (nov. 1933)	
1934	• De Gobbis (mar. 1934)  • Giovannini (mag. 1934) • Masi (mag. 1934)  • D'Alvise (set. 1934)	• Luppi (gen. 1934)  • Ceccherelli (mar. 1934)  • Mariano (lug.-ago. 1934)	• Garigliano (mar. 1934)   • Grandi (set. 1934) • Garigliano (dic. 1934) • Brielli (gen. 1935)
1935		• Damato (nov. 1935) • Grandi (dic. 1935)	
1936	• De Gobbis (gen. 1936)	• Belardinelli (gen. 1936)	• Lalon (apr. 1936) • Belardinelli (lug. 1936)
1937	• Borzino (feb. 1937) • D'Alvise (mag. 1937)		
1938		• Donnini (gen. 1938)	
1939	• Della Penna (gen.-feb. 1939)  • Masi (mag. 1939) • Della Penna (giu. 1939) • Della Penna (lug.-ago.-set. 1939)	• Ceccherelli (apr. 1939)   • Ceccherelli (lug.-ago.-set. 1939)	
1940	• D'Alvise (mag. 1940) • Masi (ott.-nov. 1940) • Trestelle (D'Alvise) (dic. 1940)		

1942		• Iaccario (ott.-nov. 1942)	
1943	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Masi (mar.-apr. 1943)</li> <li>• Masi (mag.-giu.-lug. 1943)</li> <li>• De Dominicis (4 puntate: nov.-dic. 1943, lug.-ago.-set. 1946, gen.-feb. 1947 e mar.-apr. 1947)</li> </ul>	• Amodeo (ago.-set.-ott. 1943)	• Comparato (gen.-feb. 1943)
1945			• Cammalleri (ott.-nov.-dic. 1945)
1946		• Esposito (apr.-mag.-giu. 1946)	
1948	• De Dominicis (2 puntate: gen.-feb. 1948 e mar.-apr. 1948)		



<b>Anno</b>	<b>Numero articoli sul dibattito Besta-Zappa</b>	<b>Numero articoli apparsi sulla Rivista</b>	<b>% articoli su dibattito Besta-Zappa su totale articoli sulla Rivista</b>
1926	1	104	0,96%
1927	2	91	2,20%
1928	3	94	3,19%
1929	3	99	3,03%
1931	5	97	5,15%
1932	4	106	3,77%
1933	2	117	1,71%
1934	10	128	7,81%
1935	3	77	3,90%
1936	4	92	4,35%
1937	2	92	2,17%
1938	1	88	1,14%
1939	6	96	6,25%
1940	3	66	4,55%
1942	1	58	1,72%
1943	4	52	7,69%
1945	1	35	2,86%
1948	1	72	1,39%
<b>Totale</b>	<b>56</b>	<b>1564</b>	<b>3,58% valore medio annuo</b>

### 4.3 L'ECONOMIA AZIENDALE DOPO LO ZAPPA

La linea evolutiva che caratterizza il processo di formazione ed il progressivo accrescersi delle conoscenze economico aziendali in Italia dagli inizi fino ai giorni nostri presenta aspetti e tendenze oggi individuabili con sufficiente chiarezza.

Un primo aspetto peculiare di sicura importanza, in atto fino al momento in cui si comincia a parlare di economia aziendale, può essere individuato analizzando il tipo di sviluppo seguito dagli studi.

Osservando il modo in cui i nostri studi hanno vissuto i momenti critici, cioè i periodi in cui si sono realizzate le trasformazioni dottrinali più rilevanti e sature di conseguenze anche sul piano concreto dell'operare aziendale, possiamo notare che il passaggio da una posizione all'altra del pensiero è avvenuto senza soluzione di continuità temporale né inversione di

tendenza, tanto da poter parlare di una evoluzione per accrescimento e approfondimento delle conoscenze.

All'apparire dell'economia aziendale il passaggio da struttura scientifica allora in atto a quella nuova non ha conosciuto lunghi periodi di vuoto, come è accaduto presso altre dottrine, ne ha visto sensibili inversioni di tendenza.

Per trasformazione dottrina lesi deve intendere qualsiasi passaggio da una posizione concettuale preesistente, caratterizzata da una struttura ben definita in termini di metodo e di contenuti ad un'altra diversa dalla prima, per i risultati a cui perviene.

Si può osservare come le linee essenziali di cambiamento traggono la loro origine da molteplici cause: da un processo di intuizione, quale si realizza allorché partendo dall'approfondita indagine sui contenuti già esistenti lo studioso intravede relazioni di tipo o direzione nuovi tra gli andamenti analizzati, ma anche da un processo di adattamento delle precedenti concezioni a mutate condizioni reali, da interpretare come una risposta alla esigenza di revisione continua di quanto è stato formulato, in modo che il progredire delle conoscenze avvenga di concerto con l'evoluzione storica dell'oggetto reale a cui queste si riferiscono, talora infine dall'applicazione di nuovi metodi e tecniche di ricerca, spesso attinti ad altri settori di indagine, tali da allargare il campo scientifico osservabile permettendo di rilevare e studiare aspetti o andamenti che in periodo precedenti potevano essere al più l'oggetto di indagini descrittive, per gli ostacoli anteposti ad una loro comprensione sintetica.

Nel processo evolutivo nel campo dell'economia aziendale si può individuare due momenti rilevanti. Il primo si colloca nell'epoca in cui la dottrina moderna si costituisce ed afferma come sistema teorico e coincide con l'avvento della concezione zappiana, il secondo vede inizio intorno agli anni '50 e arriva ai giorni nostri.

Il primo dei due momenti, quello in cui l'economia aziendale nasce e prende forma come dottrina, si riscontra la presenza di un modello di sviluppo che prevede la continuità nel tempo e nei contenuti dominanti il quale ci fa pensare ad una trasformazione delle conoscenze attuata per l'evoluzione di esse.

Infatti, le concezioni zappiane pur superando la teoria della ragioneria come scienza del controllo economico e l'impostazione contabile patrimonialista diretta conseguenza della prima, non propongono inversioni di tendenza rispetto alle posizioni del Besta ne spostano il

centro di orientamento degli studi verso campi estranei alla ragioneria o alla tecnica mercantile e bancaria.

Esse si collocano su una comune e definita linea di pensiero ampliandola, superandola ed aprendo nuove prospettive, ma indirizzandosi sempre verso l'affermazione dell'autonomia della dottrina rivolta alle aziende. In definitiva, l'economia aziendale si innesta su un tronco comune di discipline tra le quali la ragioneria ha raggiunto il più elevato livello di elaborazione. Oltre ad essere la continuazione ed il superamento di posizioni di pensiero dominanti, la nuova dottrina rappresenta la risposta adeguata alle esigenze di un mondo economico alquanto diverso, per il tipo di aziende ed il peso specifico delle forze che incidono su di esse, da quello della seconda metà dell'ottocento.

Infatti nei primi decenni del novecento, non solo in Italia, ma anche nei paesi d'oltralpe, si avverte ormai con chiarezza la preminenza dell'aspetto economico, inteso come una ricerca di una convenienza globale rispetto a quello della rilevazione.

Possiamo osservare che il primo momento critico nel processo evolutivo della dottrina, riflette l'azione combinata di tutte le tre componenti che sono all'origine di un possibile processo di cambiamento. Esso può essere inteso come il frutto di una serie di feconde intuizioni, ad opera di uno studioso particolarmente geniale, circa le relazioni di ordine economico che avvincono tutti gli andamenti aziendali, ma al contempo scaturisce dall'esigenza di prendere atto dei mutamenti nelle condizioni di esistenza e fattori d'influsso evidenti dalle manifestazioni aziendali, infine, risulta predisporre le premesse di base per l'applicazione di nuovi metodi di indagine nella ricerca oltre che nella rilevazione amministrativa.

L'altro momento critico importante è quello che vede l'inizio, in senso temporale, nel secondo dopoguerra e si estende fino ai giorni nostri. In esso la trasformazione realizzata negli studi è stata di ordine conoscitivo, piuttosto che dottrinale, essa si risolve in un approfondimento ed ampliamento di contenuti, senza portare, osi almeno ci sembra, alla formazione di nuovi sistemi teorico dottrinali.

D'altronde è innegabile che nel secondo dopoguerra, in special modo a partire dagli anni '50, si è passati ad una concezione in certo senso più operativa della scienza la quale ha esercitato considerevoli influssi anche sulle nostre discipline procedendo di pari passo con

l'applicazione di metodi e tecniche quantitative, matematiche, statistiche, un tempo ritenuta non conveniente per la complessità degli stessi e l'elevato onere connesso al loro impiego.

Le indagini relative alla pianificazione ed al controllo, le analisi gestionali e di marketing condotte con l'ausilio di modelli quantitativi elaborati mediante procedure automatiche attestano la svolta degli studi che abbiamo cercato di delineare ricorrendo al concetto di momento critico.

Il primo impulso al formarsi degli indirizzi ricordati è, a nostro avviso, da ritrovare nell'incontro con le dottrine di management, concezioni e teorie provenienti da oltre oceano. L'impostazione di quest'ultime è di chiaro stampo pragmatico, in esse lo scopo di fornire contributi utili alle necessità reali delle aziende e largamente preminente rispetto alle esigenze conoscitive accolte come fondamentali dalle dottrine europee.

Ad un'analisi comparata con l'economia aziendale italiana risulta evidente la restrizione del campo di studio e la diversità di prospettiva che l'impostazione pragmatica comporta: dall'oggetto azienda in relazione al quale ci si propone di formulare una teoria economica generale, ad un oggetto rappresentato da realtà empiriche individuali e multiformi colte nelle loro particolarità, quali sono quelle in cui operativamente si svolgono le funzioni dei dirigenti ed amministratori.

La dottrina italiana moderna nella sua multiformità rappresenta, la risposta a due fattori di ordine diverso ma interagenti e concomitanti<sup>(307)</sup>: da un lato le teorie del management che affrontano la problematica con chiari intendimenti pragmatici tenendo conto, proprio in virtù di quest'ultimi, delle tendenze in atto delle aziende; da un altro lato, la convenienza ed opportunità di applicare metodi e tecniche quantitativi nelle varie fasi dell'indagine scientifica come in quella dedicata all'attività amministrativa.

L'incontro con il management ha posto alla dottrina italiana questioni di identità scientifica e di revisione metodologica, attinenti, cioè alla verifica delle eventuali uniformità o meglio al processo di teorizzazione di queste partendo da ciò che è osservabile in modo empirico.

---

<sup>307</sup> ROSELLA FERRARIS FRANCESCHI, Il percorso scientifico dell'economia aziendale, Giappichelli Editore 1994 pag. 95

La linea evolutiva della dottrina rivela, oltre ai tratti fino a ora considerati, un altro carattere di notevole importanza tuttora presente: la tendenza all'ampliamento ed approfondimento dei contenuti oggetto di indagine<sup>(308)</sup>.

La materia scientifica, al tempo del Besta limitata e ristretta alla ragioneria, si è estesa nella teoria zappiana fino a includere ciò che scienza non era: la tecnica amministrativa gestionale e lo studio dell'organizzazione negli aspetti strutturali e dinamici accanto alla ragioneria o rilevazione la quale garantisce la raccolta, elaborazione ed interpretazione di tutti i dati quantitativi su cui è fondato il processo economico della gestione.

Dopo le lunghe dispute che si è avuto tra le due scuole oggi sotto tale aspetto vi è una comunanza di vedute. Gli aziendalisti contemporanei sono infatti convinti che l'elemento unitario di tutte le manifestazioni aziendali possa essere individuato in un comune denominatore economico presente nel fine che l'unità produttiva persegue e verificabile nella dinamica dei fatti.

Tale nucleo centrale delle problematiche aziendali viene dalla dottrina accolto senz'altro come un postulato.

Un altro aspetto importante dell'evoluzione degli studi nella seconda metà del Novecento è la così detta integrazione di nuovi contenuti. Infatti una prima risposta all'esigenza di indagare tutti i possibili aspetti che identificano un problema è data dall'orientamento della dottrina contemporanea consistente nella integrazione entro i confini economico aziendali nuovi temi di indagine, di tecniche o metodologie di ricerca. E non si tratta, come sostenuto da alcuni, di temi usurpati ad altri settori di studio, bensì di temi che di necessità rientrano nel campo aziendale perché risultano importanti per la comprensione degli andamenti, la formulazione delle scelte, l'attuazione di queste.

L'economia aziendale è ormai a tutti gli effetti una dottrina autonoma la cui esistenza trova riscontro nel fatto che le aziende, sia che operino in un sistema economico di tipo capitalistico o misto, sia che si configurino come attività produttive nei sistemi nei quali la proprietà dei mezzi compete allo stato, sono pur sempre i centri motori dell'economia.

La dottrina procede oggi sui fondamenti logici che molti studiosi hanno contribuito ad evidenziare.

---

<sup>308</sup> ROSELLA FERRARIS FRANCESCHI, Il percorso scientifico dell'economia aziendale, Giappichelli Editore 1994 pag.98



Nella nostra epoca, pertanto, il raggiungimento dell'autonomia scientifica non rappresenta più l'obiettivo al quale indirizzare una ingente massa di energie indagatrici, semmai, è più opportuno adoperarsi per evitare che la convinzione della raggiunta compiutezza dottrinale induca gli aziendalisti a posizioni rigide di chiusura nei confronti degli altri studiosi che operano nell'ambito della scienza economica. Inoltre la problematica economica, elemento sostanziale nella vita aziendale, piuttosto che rappresentare un criterio di delimitazione dei confini dell'oggetto di studio fornisce il centro di orientamento della ricerca<sup>(309)</sup>.

---

<sup>309</sup> ROSELLA FERRARIS FRANCESCHI, Il percorso scientifico dell'economia aziendale, Giappichelli Editore 1994 pag.102



## **BIBLIOGRAFIA:**

- *Atti del primo convegno nazionale di storia della ragioneria. Siena, 20-21 Dicembre 1991*, Tipografia Senese, Siena, ristampa, 1997.
- *La ragioneria verso il terzo Millennio tra continuità e rinnovamento*, “V Convegno Nazionale della Società Italiana di Storia della Ragioneria”, Bergamo, 8-9 ottobre 1999, Cedam, Padova, 2000.
- *Cultura Aziendale e Professionale tra passato e futuro*, “Atti del VII Convegno Nazionale della Società Italiana di Storia della Ragioneria”, Bari, 5-6 dicembre 2003, 1° Tomo A-F, Casa Editrice Rirea, Roma, 2005.
- *Cultura Aziendale e Professionale tra passato e futuro*, “Atti del VII Convegno Nazionale della Società Italiana di Storia della Ragioneria”, Bari, 5-6 dicembre 2003, 2° Tomo G-Z, Casa Editrice Rirea, Roma, 2005.
- *Dalla rilevazione contabile all’economia aziendale*. “Atti del IX Convegno Nazionale della Società Italiana di Storia della Ragioneria”, Perugia 27-28 settembre 2007, Roma, Rirea, 2008.

ALFIERI TOMMASA, *Una testimonianza su Vittorio Alfieri*, in AA.VV., *Atti del primo convegno nazionale di storia della ragioneria. Siena, 20-21 Dicembre 1991*, Tipografia Senese, Siena, ristampa, 1997.

ALFIERI VITTORIO, *Ragioneria generale. Capitolo I. Amministrazione economica*, in “Rivista di Ragioneria”, n. 1, luglio 1905.

– *Ragioneria generale. Capitolo II. L’inventario*, in “Rivista di Ragioneria”, n. 2, agosto 1905.

– *Ragioneria generale. Capitolo II. L’inventario (Continuazione: vedi numero precedente)*, in “Rivista di Ragioneria”, n. 3, settembre 1905.

– *Ragioneria generale. Capitolo II. L’inventario (Continuazione: vedi numero precedente)*, in “Rivista di Ragioneria”, n. 4, ottobre 1905.

– *Capitolo III, Il preventivo (Continuazione: vedi num. precedente)*, in “Rivista di Ragioneria”, n. 5, novembre 1905.

– *Capitolo IV, Costrizione dei singoli atti amministrativi*, in “Rivista di Ragioneria”, n. 6, dicembre 1905.

– *Capitolo V, Registrazione*, in “Rivista di Ragioneria”, n. 7, gennaio 1906.

– *Capitolo V, Registrazione (Continuazione e fine); Capitolo VI, Rendiconto*, in “Rivista di Ragioneria”, n. 8, febbraio 1906.

– *Ragioneria generale*, Società Editrice Dante Alighieri di Albrighi, Segati e C., Roma-Milano, 1907.

– *A proposito dei nuovi studi di Ragioneria*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 6, giugno 1928.

AMADUZZI ALDO, *Aziende di erogazione. Primi problemi di organizzazione, gestione e rilevazione*, Casa Editrice Giuseppe Principato, Messina-Milano, 1936.

– *L'azienda nel suo sistema e nell'ordine delle sue rilevazioni*, Unione Tipografico-Editrice Torinese, Torino, 1953.

AMADUZZI ANTONIO, *Da Gitti a Dompè, il periodo d'oro della cultura contabile italiana*, in “Summa”, n. 103/1996.

– *Storia della ragioneria. Percorsi di ricerca tra aziende e contabilità, dottrine e professionisti*, Giuffrè, Milano, 2004.

– *La storia degli uomini e delle dottrine aziendali del XX secolo attraverso la storia della Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale*, in *Cultura aziendale e professionale tra passato e futuro*, “Atti del VII Convegno Nazionale Società Italiana di Storia della Ragioneria”, Bari, 5-6 dicembre 2003, 1° tomo A-F, Rirea, Roma, 2005.

AMODEO DOMENICO, *Ragioneria generale delle imprese*, seconda edizione, Giannini Editore, Napoli, 1965.

ANSELMU LUCA (a cura di), *Modelli economico-patrimoniali per il bilancio e la contabilità di Stato*, Giuffrè, Milano, 2006.

ANSELMI LUCA, CAPOCCHI ALESSANDRO, LAZZINI SIMONE, *Il Ragioniere Generale dello Stato tra il XIX e XX secolo*, in AA.VV., *Cultura Aziendale e Professionale tra passato e futuro*, “Atti del VII Convegno Nazionale della Società Italiana di Storia della Ragioneria”, Bari, 5-6 dicembre 2003, 1° Tomo A-F, Casa Editrice Rirea, Roma, 2005.

ANTINORI CARLO, *Storia della Ragioneria. I maestri, le teorie nella Rivista Italiana di Ragione-ria e di Economia Aziendale dal 1901 al 2000. A cento anni dalla fondazione Carlo Antinori ne rilegge e commenta i contenuti*, Rirea, Roma, 2003.

ANTONELLI VALERIO, *L’evoluzione degli studi funzionali nella dottrina economico-aziendale: alcune osservazioni critiche sul pensiero di Giuseppe Cerboni*, in “Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale”, n. 7-8, luglio-agosto 1992.

– *Ragioneria ed economia aziendale. Osservazioni in prospettiva storico-dottrinale sulle controversie in tema di posizionamento*, Rirea, Roma, 2012.

ANTONI TITO, *Fabio Besta. Contributo alla conoscenza degli studi aziendali*, Colombo Cursi Editore, Pisa, 1970.

BELLINI CLITOFONTE, *Le nostre Riviste di Ragioneria in questi ultimi cinquant’anni (Remine-scenze e riflessioni)*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 5, maggio 1924.

BERTINI UMBERTO, *Francesco Della Penna, Alberto Ceccherelli e l’Economia aziendale*, in “Contabilità e Cultura Aziendale”, n. 1/2012.

BESTA FABIO, *La Ragioneria. Prolusione letta nella solenne apertura degli studi per l’anno scolastico 1880-81 alla R. Scuola Superiore di Commercio in Venezia*, Venezia, Tipografia dell’Istituto Coletti, 1880.

– *Esposizione Generale Italiana – Torino, 1884. Relazione e giudizi della Giuria per la Mostra Speciale di Ragioneria*, Stabilimento tipo-litografico degli Artigianelli, Reggio nell’Emilia, 1884.

– *Corso di Ragioneria professato alla Classe di Magistero nella R. Scuola Superiore di Commercio in Venezia*, Parte prima, *Ragioneria generale*, Volume I, Coi tipi dei Fratelli Visentini, Venezia, 1891.

– *Computisteria mercantile. Dai sunti delle lezioni del profes. Fabio Besta*, s.n., Venezia, 1904-1905.

- *La teorica del conto*, in “Rivista di Ragioneria”, n. 5, marzo-aprile 1905.
- *Le scritture doppie nella teorica generale*, in “Rivista di Ragioneria”, n. 6, maggio-giugno 1905.
- *Le scritture doppie nella teorica generale (continuazione)*, in “Rivista di Ragioneria”, n. 1, luglio 1905.
- *Le scritture doppie nella teorica generale (continuazione)*, in “Rivista di Ragioneria”, n. 2, agosto 1905.
- *La Ragioneria*, Volume I, Parte prima, *Ragioneria generale*, seconda edizione riveduta ed ampliata col concorso dei professori Vittorio Alfieri, Carlo Ghidiglia, Pietro Rigobon, Casa Editrice Dottor Francesco Vallardi, Milano, 1909.
- *La Ragioneria*, Volume II, Parte prima, *Ragioneria generale*, seconda edizione riveduta ed ampliata col concorso dei professori Vittorio Alfieri, Carlo Ghidiglia, Pietro Rigobon, Casa Editrice Dottor Francesco Vallardi, Milano, 1910.
- *Lezioni di ragioneria (Trattati speciali)*, Anno Accademico 1910-911, Padova, “La Motolito” – Officine Grafiche Dott. A. Milani, 1911.
- *Ragioneria (Le Società Anonime)*, Padova, “La Litotipo” – Officine Grafiche Dott. A. Milani, 1912.
- BIONDI YURI, *Gino Zappa e la rivoluzione del reddito. Azienda, moneta e contabilità nella nascente economia aziendale*, Cedam, Padova, 2002.
- CAMMALLERI CALOGERO, *Sul sistema del reddito di Gino Zappa*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 10-11-12, ottobre-novembre-dicembre 1945.
- CANZIANI ARNALDO, *Evoluzione e rivoluzione nella ragioneria italiana fra le due guerre mondiali*, in “Storia della Ragioneria”, Anno I, n. 0, Rirea, Roma, 1997.
- CATTURI GIUSEPPE, *Teorie contabili e scenari economico-aziendali*, Cedam, Padova, 1989.
- *Presentazione del volume di ANTINORI CARLO, Storia della Ragioneria. I maestri, le teorie nella Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale dal 1901 al 2000. A*

*cen-to anni dalla fondazione Carlo Antinori ne rilegge e commenta i contenuti*, Rirea, Roma, 2003.

– *In difesa di un “perdente”*: Giuseppe Cerboni, in AA.VV., *Dalla rilevazione contabile all’economia aziendale*. “Atti del IX Convegno Nazionale della Società Italiana di Storia della Ragioneria”, Perugia 27-28 settembre 2007, Roma, Rirea, 2008.

CECCHERELLI ALBERTO, *La logismologia*, Vallardi, Milano, 1915.

– *La ragioneria nel sistema delle discipline economiche e commerciali*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 3, marzo 1934.

– *L’economia aziendale nell’ordinamento corporativo*, in “Giornale degli Economisti e Rivista di Statistica”, volume LXXVII, luglio 1937.

– *A proposito di economia aziendale*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 4, aprile 1939.

– *Ancora a proposito di economia aziendale*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 7-8-9, luglio-agosto-settembre 1939.

CERBONI GIUSEPPE, *La ragioneria scientifica e le sue relazioni con le discipline amministrative e sociali*, Volume I, *Prolegomeni*, Ermanno Loescher & C., Roma, 1886.

– *Il libro maestro logismografico negli ordinamenti e ne’ riscontri amministrativo contabili per le aziende economiche di Stato*, Tip. Elzeviriana, Roma, 1901.

– *L’Accademia scientifica di Ragioneria in Roma*, in *Rivista di Ragioneria*, n. 1, luglio-agosto 1901.

– *Su gli articoli 18 e 20 della legge di Contabilità generale dello Stato e sulla distinzione tra forma e metodo nella scrittura doppia*, in “Rivista di Ragioneria”, n. 4, gennaio-febbraio 1902.

COLOMBO PIERO, *Gino Zappa e la Ragioneria moderna*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 6, giugno 1928.

– *Per la chiarificazione delle idee circa il campo di indagine della Ragioneria*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 11, novembre 1928.

– *Postilla*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 2, febbraio 1929.

– *Ancora su una definizione della Ragioneria*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 12, dicembre 1931.

CORONELLA STEFANO, *Gli strumenti di diffusione della conoscenza nel periodo “aureo” della ragioneria italiana: trattati, dizionari, enciclopedie, riviste e collane*, in “Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale”, n. 1-2, gennaio-febbraio 2007.

– *La ragioneria in Italia nella seconda metà del XIX secolo. Profili teorici e proposte applicative*, Giuffrè, Milano, 2007.

– *Dei veri e dei falsi metodi di registrazione: un inquadramento storico-dottrinale*, in “Contabilità e Cultura Aziendale”, n. 1/2009.

– *L’Istituto Nazionale per l’Incremento degli Studi di Ragioneria a cento anni dalla sua nascita*, in “Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale”, n. 5-6, maggio-giugno 2009.

– *Compendio di storia della ragioneria*, Roma, Rirea, 2010.

– *Le onoranze a Giuseppe Cerboni* (Rubrica “Cento anni fa”), in “Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale”, n. 1-2-3, gennaio-febbraio-marzo 2013.

– *Cerboniani, Bestani e Zappiani a confronto. I dibattiti scientifici nella Rivista Italiana di Ragioneria*. Rirea, 2013.

CORONELLA STEFANO, GAMBINO SALVATORE, *Emanuele Pisani nella storia della ragioneria*, Rirea, Roma, 2011.

D’ALESSIO RAFFAELE, *Ascesa e declino del sistema del reddito. Modelli, polemiche e degradazioni*, Rirea, Roma, 2011.

D’ALVISE PIETRO, *Nozioni di ragioneria razionale per gli studiosi di scienze amministrative. Introduzione e ragioneria generale con varie applicazioni*, Giovanni Massa Editore, Milano, 1892.

– *Sull’articolo 18 della legge di contabilità dello Stato*, in “Rivista di Ragioneria”, n. 3, novembre-dicembre 1901.

– *Reminescenze ed attualità nel campo degli studi ragioneristici*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 3-4, marzo-aprile 1933.

– *Sull’impotenza dei soli conti a valori nella determinazione del reddito*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 9, settembre 1934.



– *Principi e precetti di ragioneria per l'amministrazione economica delle aziende*, seconda edizione, Cedam. Casa Editrice Dott. Antonio Milani, Padova, 1934.

– *Concetti e voci fondamentali in ragioneria*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 5, maggio 1937.

– *Esumazioni contro esumazioni intorno ad una “scienza unitaria”*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 5, maggio 1940.

DE DOMINICIS UBALDO, *Su alcuni originali “saggi di economia delle aziende”*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 11-12, novembre-dicembre 1943.

– *Su alcuni originali “saggi di economia delle aziende” (Continuazione articolo apparso sul n. 11-12 del 1943)*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 7-8-9, luglio-agosto-settembre 1946.

– *Su alcuni originali “saggi di economia delle aziende” (Continuazione: v. fasc. 7-8-9 del 1946)*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 1-2, gennaio-febbraio 1947.

– *Su alcuni originali “saggi di economia delle aziende” (Continuazione: v. fasc. 1-2 del 1947)*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 3-4, marzo-aprile 1947.

– *Ancora un passo decisivo verso la verità (A proposito di una recente veduta dell'Onida sulla teoria del reddito di impresa)*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 1-2, gennaio-febbraio 1948.

– *Ancora un passo decisivo verso la verità (A proposito di una recente veduta dell'Onida sulla teoria del reddito di impresa) (Continuazione e fine: vedi fasc. 1-2 del 1948)*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 3-4, marzo-aprile 1948.

– *La ragioneria quale tecnica dell'economia politica*, Ghibaud, Cuneo, 1950.

DE GOBBIS FRANCESCO, *Ragioneria privata*, Società Editrice Dante Alighieri, Milano-Roma-Napoli, 1915.

– *Tendenze nuove negli studi di ragioneria?*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 3, marzo 1934.

– *L'azienda*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 1, gennaio 1936.

DELLA PENNA FRANCESCO, *La parola è agli economisti*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 1-2, gennaio-febbraio 1939.

– *A proposito di economia aziendale*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 6, giugno 1939.

– *Postilla*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 7-8-9, luglio-agosto-settembre 1939.

– *L’opera di Vittorio Alfieri nel primo centenario della nascita*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 1-2, gennaio-febbraio 1964.

DI LAZZARO FABRIZIO, *Le “frontiere” della ragioneria negli anni trenta*, Giuffrè, Milano, 1999.

FERRARI LUCIANO ALDO, *I collegi e le associazioni istituite nel secolo XIX e la regolamentazione della professione di ragioniere*, in AA.VV., *Cultura Aziendale e Professionale tra passato e futuro*, “Atti del VII Convegno Nazionale della Società Italiana di Storia della Ragioneria”, Bari, 5-6 dicembre 2003, 1° Tomo A-F, Casa Editrice Rirea, Roma, 2005.

FERRARIS FRANCESCHI ROSELLA, *Il Percorso scientifico dell’economia aziendale*. Giappichelli, 1994.

– *La fondazione delle Scuole superiori di commercio: il rilevante contributo allo sviluppo delle conoscenze ed alla formazione dei giovani nell’area ragionieristica e commerciale*, in “Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale”, n. 11-12, novembre-dicembre 2012.

GHIDIGLIA CARLO, *I metodi di registrazione. Relazione al Ministero della Istruzione pubblica*, in “Rivista di Ragioneria”, n. 5, marzo-aprile 1902.

– *I metodi di registrazione. Relazione al Ministero della Istruzione pubblica (Vedi n. 5 del 1901-02)*, n. 1, luglio-agosto 1902.

– *I metodi di registrazione. Relazione al Ministero della Istruzione pubblica (Vedi n. 5 del 1901-02 e n. 1 del 1902-03)*, n. 2, settembre-ottobre 1902.

– *I metodi di registrazione. Relazione al Ministero della Istruzione pubblica (Continuazione e fine)*, n. 3, novembre-dicembre 1902.

– *A proposito di polemiche vecchie e teoriche nuove. Lettera aperta al prof. cav. Antonio Masetti*, in “Rivista di Ragioneria”, n. 2, settembre-ottobre 1903.

– *Sempre a proposito dell’articolo Polemiche vecchie e teoriche nuove*, in “Rivista di Ragioneria”, n. 4, gennaio-febbraio 1904.

– *Disegno di un “Corso di Ragioneria Applicata”*, in “Rivista di Ragioneria”, n. 1, luglio 1905.

– *Corso di ragioneria applicata*, Volume primo, Società Editrice Dante Alighieri di Albri-ghi, Segati e C., Roma-Milano, 1906.

– *Corso di ragioneria applicata*, Volume secondo, Società Editrice Dante Alighieri di Albri-ghi, Segati e C., Roma - Milano, 1906.

GIANNESSI EGIDIO, *Attuali tendenze delle dottrine economico-tecniche italiane*, Colombo Cursi, Pisa, 1954.

– *Le aziende di produzione originaria*. Volume primo. *Le aziende agricole*, Cursi, Pisa, 1960.

– *Appunti di economia aziendale con particolare riferimento alle aziende agricole*, Pacini, Pisa, 1979.

– *I precursori in economia aziendale*, quarta edizione completamente riveduta e corretta, Giuffrè, Milano, 1980.

GIOVANNINI PIETRO, *Economia aziendale*, in *Rivista Italiana di Ragioneria*”, n. 5, maggio 1934.

GITTI VINCENZO, MASSA GIOVANNI, *Trattato completo di ragioneria*, Tipografia della Rivista di Contabilità (Giovanni Massa editore), Milano-Novara, 1883-1889.

LAZZINI SIMONE, PONZO SABINA, *L’evoluzione dei sistemi e dei metodi applicati alla contabilità di Stato*, in ANSELMU LUCA, LAZZINI SIMONE, SABINA PONZO, VINCENZO ZARONE, *Contabi-lità per l’amministrazione economica dello Stato dal secolo XIX. Criticità e riflessioni*, Giappichelli, Torino, 2012.

LORUSSO BENEDETTO, *Il valore nei conti*, in “Rivista di Ragioneria”, n. 3, novembre-dicembre 1904.

– *La partita doppia nel sistema del reddito*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 10, ottobre 1926.

– *La Ragioneria quale scienza che studia la ricchezza, o il patrimonio delle aziende? (A proposito della polemica Masi-Spinedi)*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 10, ottobre 1931.

– *La definizione della Ragioneria e la scoperta del Masi*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 7-8, luglio-agosto 1932.

– *I capisaldi della teorica del Besta (Obbiettivo della Ragioneria)*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 10-11-12, ottobre-novembre-dicembre 1932.

MASI VINCENZO, *La Ragioneria come scienza del patrimonio*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 5, maggio 1926.

– *La ragioneria come scienza del patrimonio*, Cappelli, Bologna, 1927.

– *Il mio punto di vista in economia aziendale (Risposta al Chiar.mo Prof. Colombo)*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 2, febbraio 1929.

– *Ancora della Ragioneria come scienza del patrimonio*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 3, marzo 1931.

– *Unicuique suum (a proposito di un riconoscimento inconfessato)*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 9, settembre 1931.

– *Ancora la polemica sulla definizione della Ragioneria* in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 4, aprile 1932.

– *Economia aziendale*, in Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 5, maggio 1934.

– *La vecchia e la nuova ragioneria*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 5, maggio 1939.

– *Se la Ragioneria sia matura o immatura per darne una definizione*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 10-11, ottobre-novembre, 1940.

– *La Ragioneria italiana ad un ventennio dalla morte di Fabio Besta*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 3-4, marzo-aprile 1943.

– (relatore), *In difesa della Ragioneria (Memoria presentata al Ministro della Educazione Nazionale dalla Reale Accademia dei Ragionieri, di Bologna)*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 5-6-7, maggio-giugno-luglio 1943.

– *Per la Difesa e l'Autonomia Scientifica della Ragioneria (Tempo di edificare)*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 5-6, maggio- giugno 1951.

– *La Ragioneria è morta! Viva la Ragioneria!*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 5-6, maggio-giugno 1959.

– *La ragioneria di Cà Foscari gettata in Canal Grande*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 11-12, novembre-dicembre 1960.

– *Gino Zappa e la caduta della ragioneria nel suo insegnamento universitario*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 1-2, gennaio-febbraio 1962.

– *J'accuse*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 5-6, maggio-giugno 1962.

– *La ragioneria e la sua partecipazione alla “leadership” dell'amministrazione aziendale*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 3-4, marzo-aprile 1963.

– *In difesa dell'integrità scientifica della ragioneria (A proposito di riforma delle “Facoltà di Economia e Commercio”)*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 7-8, luglio-agosto 1963.

– *La ragioneria nell'età moderna e contemporanea*, Testo riveduto e completato da Carlo Antinori, Giuffrè, Milano, 1997.

MASSA GIOVANNI (a cura di), *Storia della ragioneria italiana e bibliografia (Bibliografia com-putistica italiana – appendici I e II)*, Amministrazione del periodico “Il ragioniere”, Milano, 1898.

MASSA GIOVANNI, *Trattato completo di ragioneria*, Monitore dei Ragionieri, Milano, 1912-1914.

– *Trattato completo di ragioneria*, Vol. XII: *Storia e bibliografia*, Amministrazione del “Monitore dei Ragionieri”, Milano, 1912.

MAZZA GILBERTO, *Premesse storico-sistematiche negli studi di ragioneria*, Giuffrè, Milano, 1968.

MELIS FEDERIGO, *Storia della ragioneria. Contributo alla conoscenza e interpretazione delle fonti più significative della storia economica*, Zuffi, Bologna, 1950.

MONDINI ETTORE, *La teorica italiana personalistica dei metodi scritturali a partita doppia ed in logismografia*, in AA.VV., *Monografie di ragioneria generale*, Amministrazione del “Monitore dei Ragionieri”, Milano, 1911.

– *L’elemento giuridico nei conti*, Prem. tip. ed. Ostinelli, Como, 1912.

– *La teorica personalistica della Partita Doppia*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 10, ottobre 1913.

MONETTI UGO, *Corso di contabilità di Stato*, Casa Editrice della “Rivista Italiana di Ragioneria”, Roma, 1937.

MONTALTO LUIGI E.A., *L’obiettivo della Tecnica mercantile*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 6, giugno 1926.

ONIDA PIETRO, *Elementi di ragioneria commerciale svolti nel sistema dell’economia aziendale. Lezioni dettate nel R. Istituto superiore di scienze economiche e commerciali di Venezia nell’anno accademico 1926-1927*, Soc. An. Istituto Editoriale Scientifico, Milano, 1927.

– *Elementi di ragioneria con particolare riferimento all’impresa. Corso di lezioni*, Giuffrè, Milano, 1944.

– *Il bilancio di esercizio nelle imprese. Significato economico del bilancio. Problemi di valutazione*, terza edizione riveduta, Giuffrè, Milano, 1945.

– *Le discipline economico-aziendali. Oggetto e metodo*, Giuffrè, Milano, 1947.

PACIOLO FRA LUCA, *TRACTATUS DE COMPUTIS ET SCRIPTURIS - Trattato de’ computi e delle scritture con prefazione e note*, edito per cura del Prof. Vincenzo Gitti, Tip. e Lit. Camilla e Bertolero, Torino, 1878.

PEZZOLI SANDRO, *Profili di Storia della Ragioneria*, seconda edizione, Cedam, Padova, 1986.

PISANI EMANUELE, *Conseguenze degli studi sulla teoria matematica del conto, e dei metodi di scritture*, in “Rivista di Ragioneria”, n. 6, maggio-giugno 1902.

- *I perfezionamenti statmografici*, in “Rivista di Ragioneria”, n. 3, novembre-dicembre 1902.
- *La Statmografia negli orizzonti della Ragioneria*, in “Rivista di Ragioneria”, n. 5, marzo-aprile 1903.
- *La Statmografia negli orizzonti della Ragioneria*, in “Rivista di Ragioneria”, n. 1, luglio-agosto 1903.
- *La Statmografia negli orizzonti della Ragioneria*, in “Rivista di Ragioneria”, n. 3, novembre-dicembre 1903.
- *La teorica matematica del conto e la forma del rendiconto*, in “Rivista di Ragioneria”, n. 4, gennaio-febbraio 1904.

PODDIGHE FRANCESCO, *Dai Cinquecentisti a Francesco Marchi: contributo alla conoscenza del processo formativo della logismologia*, Colombo Corsi Editore Pisa, 1973.

PODDIGHE FRANCESCO, CORONELLA STEFANO, *Dalla Ragioneria “scientifica” all’Economia Aziendale: il “contesto culturale”*, in AA.VV., *Dalla rilevazione contabile all’economia aziendale*. “Atti del IX Convegno Nazionale della Società Italiana di Storia della Ragioneria”, Perugia 27-28 settembre 2007, Roma, Rirea, 2008.

PRIVITERA CLAUDIO, *Origine ed evoluzione del pensiero ragionieristico*, Giuffrè, Milano, 2003.

SERRA LUIGI, *La Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale nella Storia della Ragioneria*, Rirea, Roma, 1991.

– *La Ragioneria italiana nel XX secolo attraverso le pagine della Rivista Italiana di Ragioneria*, in AA.VV., *Atti del primo convegno nazionale di storia della ragioneria*, Siena, 20-21 Dicembre 1991, Tipografia Senese, Siena, ristampa, 1997. .

SERRA LUIGI (a cura di), *Premessa al volume Indice per Autore 1901-2005. Rivista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale*, Rirea, Roma, s.d..

SIBONI BENEDETTA, *Introduzione allo studio di storia della ragioneria attraverso il pensiero e le opere dei suoi maestri*, Franco Angeli, Milano, 2005.

TERZANI SERGIO, *L'opera di Vittorio Alfieri nel primo centenario della nascita*, in "Rivista Italiana di Ragioneria", n. 9-10, settembre-ottobre 1963.

TRESTELLE (D'ALVISE PIETRO), *Per far sorgere l'economia aziendale basta cambiare un no-me?*, in "Rivista Italiana di Ragioneria", n. 12, dicembre 1940.

ZAPPA GINO, *La determinazione del reddito nelle imprese commerciali. I valori di conto in relazione alla formazione dei bilanci*, Anonima Libreria Italiana, Roma, 1920-1929.

– *Tendenze nuove negli studi di ragioneria. Discorso inaugurale dell'Anno Accademico. 1926-27 nel R. Istituto Superiore di Scienze economiche e Commerciali di Venezia*, Milano, S.A. Istituto Editoriale Scientifico, 1927.

– *Fabio Besta, il Maestro. Commemorazione letta a Cà Foscari il 2 febbraio 1935 - XIII E.F.*, in "Rivista Italiana di Ragioneria", Supplemento al n. 5, maggio 1935.

– *Fabio Besta, il Maestro. Commemorazione letta a Ca' Foscari il 2 febbraio 1935 - XIII E.F.*, Giuffrè, Milano, 1935.

– *Il reddito di impresa. Scritture doppie conti e bilanci di aziende commerciali*, Giuffrè, Milano, 1937.

– *Le produzioni nell'economia delle imprese*, tomo primo, Giuffrè, Milano, 1956.

ZORLI ALBERTO, *La ragioneria come scienza autonoma*, in "Rivista Italiana di Ragioneria", n. 4-5, aprile-maggio 1920.

– *La ragioneria scienza d'insieme*, in "Rivista Italiana di Ragioneria", n. 10, ottobre 1933.

– *La scienza-economica-aziendale è la vera unica scienza economica*, in "Rivista Italiana di Ragioneria", n. 4, aprile 1939.



**Bibliografia degli articoli apparsi sulla Rivista Italiana di Ragioneria sul dibattito scientifico Cerboni-Besta e Besta-Zappa in ordine cronologico (per anno di pubblicazione)**

**Dibattito Cerboni-Besta**

**1901**

CERBONI GIUSEPPE, *L'Accademia scientifica di Ragioneria in Roma*, in *Rivista di Ragioneria*", n. 1, luglio-agosto.

D'ALVISE PIETRO, *Sull'articolo 18 della legge di contabilità dello Stato*, in "Rivista di Ragione-ria", n. 3, novembre-dicembre.

DE NAVA VINCENZO, *Le recenti pubblicazioni del comm. Giuseppe Cerboni e la questione logismografica*, in "Rivista di Ragioneria", n. 3, novembre-dicembre.

**1902**

CERBONI GIUSEPPE, *Su gli articoli 18 e 20 della legge di Contabilità generale dello Stato e sul-la distinzione tra forma e metodo nella scrittura doppia*, in "Rivista di Ragioneria", n. 4, gennaio-febbraio.

MASETTI ANTONIO, *Sulla teoria matematica del conto e dei metodi di scritture*, in "Rivista di Ragioneria", n. 4, gennaio-febbraio.

MASETTI ANTONIO, *Sulla teoria matematica del conto e dei metodi di scritture (continuazione)*, in "Rivista di Ragioneria", n. 5, marzo-aprile.

PISANI EMANUELE, *Conseguenze degli studi sulla teoria matematica del conto, e dei metodi di scritture*, in "Rivista di Ragioneria", n. 6, maggio-giugno.

PISANI EMANUELE, *I perfezionamenti statmografici*, in "Rivista di Ragioneria", n. 3, novembre-dicembre.

**1903**

CAPPAROZZO GIOVANNI, *Logismografia e statmografia*, in "Rivista di Ragioneria", n. 4, gennaio-febbraio.

CAPPAROZZO GIOVANNI, *Logismografia e statmografia (continuazione e fine)*, in "Rivista di Ragioneria", n. 5, marzo-aprile.

PISANI EMANUELE, *La Statmografia negli orizzonti della Ragioneria*, in “Rivista di Ragioneria”, n. 5, marzo-aprile.

ZANGHIERI ANGELO, *Intorno alla teoria matematica dei conti*, in “Rivista di Ragioneria”, n. 5, marzo-aprile.

MASETTI ANTONIO, *Polemiche vecchie e teoriche nuove*, in “Rivista di Ragioneria”, n. 6, maggio-giugno.

MASETTI ANTONIO, *Polemiche vecchie e teoriche nuove (continuazione e fine)*, in “Rivista di Ragioneria”, n. 1, luglio-agosto.

PISANI EMANUELE, *La Statmografia negli orizzonti della Ragioneria*, in “Rivista di Ragioneria”, n. 1, luglio-agosto.

GHIDIGLIA CARLO, *A proposito di polemiche vecchie e teoriche nuove. Lettera aperta al prof. cav. Antonio Masetti*, in “Rivista di Ragioneria”, n. 2, settembre-ottobre.

SPEROTTI EDOARDO, *La teorica della partita doppia patrimoniale*, in “Rivista di Ragioneria”, n. 2, settembre-ottobre.

MASETTI ANTONIO, *A proposito dell'articolo Polemiche vecchie e teoriche nuove. Risposta alla lettera aperta del prof. rag. Carlo Ghidiglia*, in “Rivista di Ragioneria”, n. 3, novembre-dicembre.

PISANI EMANUELE, *La Statmografia negli orizzonti della Ragioneria*, in “Rivista di Ragioneria”, n. 3, novembre-dicembre.

ZANGHIERI ANGELO, *Intorno alla teoria matematica dei conti (continuazione)*, in “Rivista di Ragioneria”, n. 3, novembre-dicembre.

## 1904

GHIDIGLIA CARLO, *Sempre a proposito dell'articolo Polemiche vecchie e teoriche nuove*, in “Rivista di Ragioneria”, n. 4, gennaio-febbraio.

PISANI EMANUELE, *La teorica matematica del conto e la forma del rendiconto*, in “Rivista di Ragioneria”, n. 4, gennaio-febbraio.

MASETTI ANTONIO, *Riforme necessarie*, in “Rivista di Ragioneria”, n. 1, luglio-agosto.

LORUSSO BENEDETTO, *Il valore nei conti*, in “Rivista di Ragioneria”, n. 3, novembre-dicembre.

### **1905**

BESTA FABIO, *La teorica del conto*, in “Rivista di Ragioneria”, n. 5, marzo-aprile.

BESTA FABIO, *Le scritture doppie nella teorica generale*, in “Rivista di Ragioneria”, n. 6, maggio-giugno.

BESTA FABIO, *Le scritture doppie nella teorica generale (continuazione)*, in “Rivista di Ragioneria”, n. 1, luglio.

BESTA FABIO, *Le scritture doppie nella teorica generale (continuazione)*, in “Rivista di Ragioneria”, n. 2, agosto.

### **1913**

CANTONE CAMILLO, *“L’elemento giuridico nei conti”*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 3, marzo.

MONDINI ETTORE, *La teorica personalistica della Partita Doppia*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 10, ottobre.

CANTONE CAMILLO, *La teorica personalistica della Partita Doppia*, in “Rivista di Ragioneria”, n. 12, dicembre.

### **Dibattito Besta-Zappa**

### **1926**

LORUSSO BENEDETTO, *La partita doppia nel sistema del reddito*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 10, ottobre.

### **1927**

M., *L’economia aziendale (a proposito di una recente pubblicazione)*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 7-8, luglio-agosto.

COLOMBO PIERO, *Lo stato attuale degli studi di Ragioneria e le nuove vie per il loro progresso*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 11, novembre.

## 1928

ALFIERI VITTORIO, *A proposito dei nuovi studi di Ragioneria*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 6, giugno.

COLOMBO PIERO, *Gino Zappa e la Ragioneria moderna*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 6, giugno.

COLOMBO PIERO, *Per la chiarificazione delle idee circa il campo di indagine della Ragioneria*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 11, novembre.

## 1929

MASI VINCENZO, *Il mio punto di vista in economia aziendale (Risposta al Chiar.mo Prof. Co-lombo)*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 2, febbraio.

COLOMBO PIERO, *Postilla*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 2, febbraio.

GRIMALDI GIUSEPPE, *La Ragioneria e l'Economia Aziendale negli odierni studi*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 3-4, marzo-aprile.

## 1931

MASI VINCENZO, *Unicuique suum (a proposito di un riconoscimento inconfessato)*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 9, settembre.

SPINEDI SABINO, *Risposta*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 9, settembre.

LORUSSO BENEDETTO, *La Ragioneria quale scienza che studia la ricchezza, o il patrimonio delle aziende? (A proposito della polemica Masi-Spinedi)*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 10, ottobre.

COLOMBO PIERO, *Ancora su una definizione della Ragioneria*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 12, dicembre.

## 1932

MASI VINCENZO, *Ancora la polemica sulla definizione della Ragioneria* in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 4, aprile.

BRUNO SALVATORE, *Che cosa è la ragioneria?*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 7-8, luglio-agosto.

LORUSSO BENEDETTO, *La definizione della Ragioneria e la scoperta del Masi*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 7-8, luglio-agosto.

LORUSSO BENEDETTO, *I capisaldi della teorica del Besta (Obbiettivo della Ragioneria)*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 10-11-12, ottobre-novembre-dicembre.

### 1933

D'ALVISE PIETRO, *Reminescenze ed attualità nel campo degli studi ragionieristici*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 3-4, marzo-aprile.

LUPPI ALFREDO, *Tendenze nuove negli studi di ragioneria. Il sistema del reddito e la partita doppia*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 11, novembre.

### 1934

LUPPI ALFREDO, *Il riferimento dei valori ai conti del sistema del reddito*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 1, gennaio.

CECCHERELLI ALBERTO, *La ragioneria nel sistema delle discipline economiche e commerciali*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 3, marzo.

DE GOBBIS FRANCESCO, *Tendenze nuove negli studi di ragioneria?*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 3, marzo.

GARIGLIANO CRISTOFORO, *Spigolando fra le nuove dottrine (a proposito di un articolo del Prof. Luppi)*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 3, marzo.

GIOVANNINI PIETRO, *Economia aziendale*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 5, maggio.

MASI VINCENZO, *Economia aziendale*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 5, maggio.

MARIANO LUIGI, *I valori nel sistema del reddito*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 7-8, luglio-agosto.

D'ALVISE PIETRO, *Sull'impotenza dei soli conti a valori nella determinazione del reddito*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 9, settembre.

GRANDI SALVATORE G., *Metodi nuovi*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 9, settembre.

GARIGLIANO CRISTOFORO, *Circa un nuovo metodo di scritture (risposta al Prof. S.G. Grandi)*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 12, dicembre.

### 1935

BRIELLI PIER PAOLO, *Sulle nuove dottrine contabili*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 1, gennaio.

DAMATO GENNARO, *I costi e i ricavi sospesi ai fini della determinazione del reddito di esercizio*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 11, novembre.

GRANDI EZIO, *Il conto: le funzioni e la natura di alcuni conti tenuti presso le grandi aziende*, in *Rivista Italiana di Ragioneria*, n. 12, dicembre.

### 1936

BELARDINELLI GIORDANO, *I principi logismologici di Cerboni, Besta e Zappa*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 1, gennaio.

DE GOBBIS FRANCESCO, *L'azienda*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 1, gennaio.

LALONI NICOLA, *La posizione della ragioneria nell'economia aziendale*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 4, aprile.

BELARDINELLI GIORDANO, *La Ragioneria come scienza dell'amministrazione economica aziendale*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 7, luglio.

### 1937

BORZINO ARMANDO, *Nuovi orizzonti della ragioneria italiana*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 2, febbraio.

D'ALVISE PIETRO, *Concetti e voci fondamentali in ragioneria*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 5, maggio.

### 1938

DONNINI VINCENZO, *Dall'economia corporativa all'economia aziendale*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 1, gennaio.

## 1939

DELLA PENNA FRANCESCO, *La parola è agli economisti*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 1-2, gennaio-febbraio.

CECCHERELLI ALBERTO, *A proposito di economia aziendale*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 4, aprile.

MASI VINCENZO, *La vecchia e la nuova ragioneria*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 5, maggio.

DELLA PENNA FRANCESCO, *A proposito di economia aziendale*, in “Rivista Italiana di Ragione-ria”, n. 6, giugno.

CECCHERELLI ALBERTO, *Ancora a proposito di economia aziendale*, in “Rivista Italiana di Ra-gioneria”, n. 7-8-9, luglio-agosto-settembre.

DELLA PENNA FRANCESCO, *Postilla*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 7-8-9, luglio-agosto-settembre.

## 1940

D’ALVISE PIETRO, *Esumazioni contro esumazioni intorno ad una “scienza unitaria”*, in “Rivi-sta Italiana di Ragioneria”, n. 5, maggio.

MASI VINCENZO, *Se la Ragioneria sia matura o immatura per darne una definizione*, in “Rivi-sta Italiana di Ragioneria”, n. 10-11, ottobre-novembre.

TRESTELLE (D’ALVISE PIETRO), *Per far sorgere l’economia aziendale basta cambiare un no-me?*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 12, dicembre.

## 1942

IACCARIO ANTONINO, *La partita doppia applicata al sistema del reddito*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 10-11, ottobre-novembre.

## 1943

COMPARATO ANTONIO, *Il metodo della partita doppia nella teorica dei conti*, in “Rivista Italia-na di Ragioneria”, n. 1-2, gennaio-febbraio.

MASI VINCENZO, *La Ragioneria italiana ad un ventennio dalla morte di Fabio Besta*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 3-4, marzo-aprile.

MASI VINCENZO (relatore), *In difesa della Ragioneria (Memoria presentata al Ministro della Educazione Nazionale dalla Reale Accademia dei Ragionieri, di Bologna)*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 5-6-7, maggio-giugno-luglio.

AMODEO DOMENICO, *Di alcune posizioni limite nel campo di una teorica generale dei sistemi*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 8-9-10, agosto-settembre-ottobre.

DE DOMINICIS UBALDO, *Su alcuni originali “saggi di economia delle aziende”*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 11-12, novembre-dicembre.

#### **1945**

CAMMALLERI CALOGERO, *Sul sistema del reddito di Gino Zappa*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 10-11-12, ottobre-novembre-dicembre.

#### **1946**

ESPOSITO PIETRO, *Accenno ai fondamenti del sistema del reddito*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 4-5-6, aprile-maggio-giugno.

DE DOMINICIS UBALDO, *Su alcuni originali “saggi di economia delle aziende” (Continuazione articolo apparso sul n. 11-12 del 1943)*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 7-8-9, luglio-agosto-settembre.

#### **1947**

DE DOMINICIS UBALDO, *Su alcuni originali “saggi di economia delle aziende” (Continuazione: v. fasc. 7-8-9 del 1946)*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 1-2, gennaio-febbraio.

DE DOMINICIS UBALDO, *Su alcuni originali “saggi di economia delle aziende” (Continuazione: v. fasc. 1-2 del 1947)*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 3-4, marzo-aprile.



DE DOMINICIS UBALDO, *Ancora un passo decisivo verso la verità (A proposito di una recente veduta dell'Onida sulla teoria del reddito di impresa)*, in "Rivista Italiana di Ragioneria", n. 1-2, gennaio-febbraio.

DE DOMINICIS UBALDO, *Ancora un passo decisivo verso la verità (A proposito di una recente veduta dell'Onida sulla teoria del reddito di impresa) (Continuazione e fine: vedi fasc. 1-2 del 1948)*, in "Rivista Italiana di Ragioneria", n. 3-4, marzo-aprile.

**Bibliografia degli articoli apparsi sulla Rivista Italiana di Ragioneria sul dibattito scientifico Cerboni-Besta e Besta Zappa in ordine alfabetico (cognome degli autori)**

**Dibattito Cerboni-Besta**

BESTA FABIO, *La teorica del conto*, in "Rivista di Ragioneria", n. 5, marzo-aprile 1905.

BESTA FABIO, *Le scritture doppie nella teorica generale*, in "Rivista di Ragioneria", n. 6, maggio-giugno 1905.

BESTA FABIO, *Le scritture doppie nella teorica generale (continuazione)*, in "Rivista di Ragioneria", n. 1, luglio 1905.

BESTA FABIO, *Le scritture doppie nella teorica generale (continuazione)*, in "Rivista di Ragioneria", n. 2, agosto 1905.

CANTONE CAMILLO, *"L'elemento giuridico nei conti"*, in "Rivista Italiana di Ragioneria", n. 3, marzo 1913.

CANTONE CAMILLO, *La teorica personalistica della Partita Doppia*, in "Rivista di Ragioneria", n. 12, dicembre 1913.

CAPPAROZZO GIOVANNI, *Logismografia e statmografia*, in "Rivista di Ragioneria", n. 4, gennaio-febbraio 1903.

CAPPAROZZO GIOVANNI, *Logismografia e statmografia (continuazione e fine)*, in "Rivista di Ragioneria", n. 5, marzo-aprile 1903.

CERBONI GIUSEPPE, *L'Accademia scientifica di Ragioneria in Roma*, in *Rivista di Ragioneria*", n. 1, luglio-agosto 1901.

CERBONI GIUSEPPE, *Su gli articoli 18 e 20 della legge di Contabilità generale dello Stato e sulla distinzione tra forma e metodo nella scrittura doppia*, in "Rivista di Ragioneria", n. 4, gennaio-febbraio 1902.

D'ALVISE PIETRO, *Sull'articolo 18 della legge di contabilità dello Stato*, in "Rivista di Ragioneria", n. 3, novembre-dicembre 1901.

DE NAVA VINCENZO, *Le recenti pubblicazioni del comm. Giuseppe Cerboni e la questione logismografica*, in "Rivista di Ragioneria", n. 3, novembre-dicembre 1901.

GHIDIGLIA CARLO, *A proposito di polemiche vecchie e teoriche nuove. Lettera aperta al prof. cav. Antonio Masetti*, in "Rivista di Ragioneria", n. 2, settembre-ottobre 1903.

GHIDIGLIA CARLO, *Sempre a proposito dell'articolo Polemiche vecchie e teoriche nuove*, in "Rivista di Ragioneria", n. 4, gennaio-febbraio 1904.

LORUSSO BENEDETTO, *Il valore nei conti*, in "Rivista di Ragioneria", n. 3, novembre-dicembre 1904.

MASETTI ANTONIO, *Sulla teoria matematica del conto e dei metodi di scritture*, in "Rivista di Ragioneria", n. 4, gennaio-febbraio 1902.

MASETTI ANTONIO, *Sulla teoria matematica del conto e dei metodi di scritture (continuazione)*, in "Rivista di Ragioneria", n. 5, marzo-aprile 1902.

MASETTI ANTONIO, *Polemiche vecchie e teoriche nuove*, in "Rivista di Ragioneria", n. 6, maggio-giugno 1903.

MASETTI ANTONIO, *Polemiche vecchie e teoriche nuove (continuazione e fine)*, in "Rivista di Ragioneria", n. 1, luglio-agosto 1903.

MASETTI ANTONIO, *A proposito dell'articolo Polemiche vecchie e teoriche nuove. Risposta alla lettera aperta del prof. rag. Carlo Ghidiglia*, in "Rivista di Ragioneria", n. 3, novembre-dicembre 1903.

MASETTI ANTONIO, *Riforme necessarie*, in "Rivista di Ragioneria", n. 1, luglio-agosto 1904.

MONDINI ETTORE, *La teorica personalistica della Partita Doppia*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 10, ottobre 1913.

PISANI EMANUELE, *Conseguenze degli studi sulla teoria matematica del conto, e dei metodi di scritture*, in “Rivista di Ragioneria”, n. 6, maggio-giugno 1902.

PISANI EMANUELE, *I perfezionamenti statmografici*, in “Rivista di Ragioneria”, n. 3, novembre-dicembre 1902.

PISANI EMANUELE, *La Statmografia negli orizzonti della Ragioneria*, in “Rivista di Ragioneria”, n. 5, marzo-aprile 1903.

PISANI EMANUELE, *La Statmografia negli orizzonti della Ragioneria*, in “Rivista di Ragioneria”, n. 1, luglio-agosto 1903.

PISANI EMANUELE, *La Statmografia negli orizzonti della Ragioneria*, in “Rivista di Ragioneria”, n. 3, novembre-dicembre 1903.

PISANI EMANUELE, *La teorica matematica del conto e la forma del rendiconto*, in “Rivista di Ragioneria”, n. 4, gennaio-febbraio 1904.

SPEROTTI EDOARDO, *La teorica della partita doppia patrimoniale*, in “Rivista di Ragioneria”, n. 2, settembre-ottobre 1903.

ZANGHIERI ANGELO, *Intorno alla teoria matematica dei conti*, in “Rivista di Ragioneria”, n. 5, marzo-aprile 1903.

ZANGHIERI ANGELO, *Intorno alla teoria matematica dei conti (continuazione)*, in “Rivista di Ragioneria”, n. 3, novembre-dicembre 1903.

### **Dibattito Besta-Zappa**

ALFIERI VITTORIO, *A proposito dei nuovi studi di Ragioneria*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 6, giugno 1928.

AMODEO DOMENICO, *Di alcune posizioni limite nel campo di una teorica generale dei sistemi*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 8-9-10, agosto-settembre-ottobre, 1943.

BELARDINELLI GIORDANO, *I principi logismologici di Cerboni, Besta e Zappa*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 1, 1936.

BELARDINELLI GIORDANO, *La Ragioneria come scienza dell'amministrazione economica azien-dale*, in "Rivista Italiana di Ragioneria", n. 7, luglio 1936.

BORZINO ARMANDO, *Nuovi orizzonti della ragioneria italiana*, in "Rivista Italiana di Ragione-ria", n. 2, febbraio 1937.

BRIELLI PIER PAOLO, *Sulle nuove dottrine contabili*, in "Rivista Italiana di Ragioneria", n. 1, gennaio 1935.

BRUNO SALVATORE, *Che cosa è la ragioneria?*, in "Rivista Italiana di Ragioneria", n. 7-8, luglio-agosto 1932.

CAMMALLERI CALOGERO, *Sul sistema del reddito di Gino Zappa*, in "Rivista Italiana di Ragio-neria", n. 10-11-12, ottobre-novembre-dicembre 1945.

CECCHERELLI ALBERTO, *La ragioneria nel sistema delle discipline economiche e commerciali*, in "Rivista Italiana di Ragioneria", n. 3, marzo 1934.

CECCHERELLI ALBERTO, *A proposito di economia aziendale*, in "Rivista Italiana di Ragioneria", n. 4, aprile 1939.

CECCHERELLI ALBERTO, *Ancora a proposito di economia aziendale*, in "Rivista Italiana di Ra-gioneria", n. 7-8-9, luglio-agosto-settembre 1939.

COLOMBO PIERO, *Lo stato attuale degli studi di Ragioneria e le nuove vie per il loro progresso*, in "Rivista Italiana di Ragioneria", n. 11, novembre 1927.

COLOMBO PIERO, *Gino Zappa e la Ragioneria moderna*, in "Rivista Italiana di Ragioneria", n. 6, giugno 1928.

COLOMBO PIERO, *Per la chiarificazione delle idee circa il campo di indagine della Ragioneria*, in "Rivista Italiana di Ragioneria", n. 11, novembre 1928.

COLOMBO PIERO, *Postilla*, in "Rivista Italiana di Ragioneria", n. 2, febbraio 1929.

COLOMBO PIERO, *Ancora su una definizione della Ragioneria*, in "Rivista Italiana di Ragioneria", n. 12, dicembre 1931.

COMPARATO ANTONIO, *Il metodo della partita doppia nella teorica dei conti*, in "Rivista Italia-na di Ragioneria", n. 1-2, gennaio-febbraio 1943.

D'ALVISE PIETRO, *Reminescenze ed attualità nel campo degli studi ragioneristici*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 3-4, marzo-aprile 1933.

D'ALVISE PIETRO, *Sull'impotenza dei soli conti a valori nella determinazione del reddito*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 9, settembre 1934.

D'ALVISE PIETRO, *Concetti e voci fondamentali in ragioneria*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 5, maggio 1937.

D'ALVISE PIETRO, *Esumazioni contro esumazioni intorno ad una “scienza unitaria”*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 5, maggio 1940.

DAMATO GENNARO, *I costi e i ricavi sospesi ai fini della determinazione del reddito di esercizio*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 11, novembre 1935.

DE DOMINICIS UBALDO, *Su alcuni originali “saggi di economia delle aziende”*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 11-12, novembre-dicembre 1943.

DE DOMINICIS UBALDO, *Su alcuni originali “saggi di economia delle aziende” (Continuazione articolo apparso sul n. 11-12 del 1943)*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 7-8-9, luglio-agosto-settembre 1946.

DE DOMINICIS UBALDO, *Su alcuni originali “saggi di economia delle aziende” (Continuazione: v. fasc. 7-8-9 del 1946)*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 1-2, gennaio-febbraio 1947.

DE DOMINICIS UBALDO, *Su alcuni originali “saggi di economia delle aziende” (Continuazione: v. fasc. 1-2 del 1947)*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 3-4, marzo-aprile 1947.

DE DOMINICIS UBALDO, *Ancora un passo decisivo verso la verità (A proposito di una recente veduta dell'Onida sulla teoria del reddito di impresa)*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 1-2, gennaio-febbraio 1948.

DE DOMINICIS UBALDO, *Ancora un passo decisivo verso la verità (A proposito di una recente veduta dell'Onida sulla teoria del reddito di impresa) (Continuazione e fine: vedi fasc. 1-2 del 1948)*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 3-4, marzo-aprile 1948.

DE GOBBIS FRANCESCO, *Tendenze nuove negli studi di ragioneria?*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 3, marzo 1934.

DE GOBBIS FRANCESCO, *L'azienda*, in "Rivista Italiana di Ragioneria", n. 1, gennaio 1936.

DELLA PENNA FRANCESCO, *La parola è agli economisti*, in "Rivista Italiana di Ragioneria", n. 1-2, gennaio-febbraio 1939.

DELLA PENNA FRANCESCO, *A proposito di economia aziendale*, in "Rivista Italiana di Ragione-ria", n. 6, giugno 1939.

DELLA PENNA FRANCESCO, *Postilla*, in "Rivista Italiana di Ragioneria", n. 7-8-9, luglio-agosto-settembre 1939.

DONNINI VINCENZO, *Dall'economia corporativa all'economia aziendale*, in "Rivista Italiana di Ragioneria", n. 1, gennaio 1938.

ESPOSITO PIETRO, *Accenno ai fondamenti del sistema del reddito*, in "Rivista Italiana di Ragioneria", n. 4-5-6, aprile-maggio-giugno 1946.

GARIGLIANO CRISTOFORO, *Spigolando fra le nuove dottrine (a proposito di un articolo del Prof. Luppi)*, in "Rivista Italiana di Ragioneria", n. 3, marzo 1934.

GARIGLIANO CRISTOFORO, *Circa un nuovo metodo di scritture (risposta al Prof. S.G. Grandi)*, in "Rivista Italiana di Ragioneria", n. 12, dicembre 1934.

GIOVANNINI PIETRO, *Economia aziendale*, in "Rivista Italiana di Ragioneria", n. 5, maggio 1934.

GRANDI EZIO, *Il conto: le funzioni e la natura di alcuni conti tenuti presso le grandi aziende*, in "Rivista Italiana di Ragioneria", n. 12, dicembre 1935.

GRANDI SALVATORE G., *Metodi nuovi*, in "Rivista Italiana di Ragioneria", n. 9, settembre 1934.

GRIMALDI GIUSEPPE, *La Ragioneria e l'Economia Aziendale negli odierni studi*, in "Rivista Italiana di Ragioneria", n. 3-4, marzo-aprile 1929.

IACCARIO ANTONINO, *La partita doppia applicata al sistema del reddito*, in "Rivista Italiana di Ragioneria", n. 10-11, ottobre-novembre 1942.

LALONI NICOLA, *La posizione della ragioneria nell'economia aziendale*, in "Rivista Italiana di Ragioneria", n. 4, aprile 1936.

LORUSSO BENEDETTO, *La partita doppia nel sistema del reddito*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 10, ottobre 1926.

LORUSSO BENEDETTO, *La Ragioneria quale scienza che studia la ricchezza, o il patrimonio delle aziende? (A proposito della polemica Masi-Spinedi)*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 10, ottobre 1931.

LORUSSO BENEDETTO, *La definizione della Ragioneria e la scoperta del Masi*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 7-8, luglio-agosto 1932.

LORUSSO BENEDETTO, *I capisaldi della teoria del Besta (Obbiettivo della Ragioneria)*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 10-11-12, ottobre-novembre-dicembre 1932.

LUPPI ALFREDO, *Tendenze nuove negli studi di ragioneria. Il sistema del reddito e la partita doppia*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 11, novembre 1933.

LUPPI ALFREDO, *Il riferimento dei valori ai conti del sistema del reddito*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 1, gennaio 1934.

M., *L'economia aziendale (a proposito di una recente pubblicazione)*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 7-8, luglio-agosto 1927.

MARIANI MARCELLO, *Mito e realtà dell'economia aziendale*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 6, giugno 1939.

MARIANO LUIGI, *I valori nel sistema del reddito*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 7-8, luglio-agosto 1934.

MASI VINCENZO, *Il mio punto di vista in economia aziendale (Risposta al Chiar.mo Prof. Colombo)*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 2, febbraio 1929.

MASI VINCENZO, *Unicuique suum (a proposito di un riconoscimento inconfessato)*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 9, settembre 1931.

MASI VINCENZO, *Ancora la polemica sulla definizione della Ragioneria* in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 4, aprile 1932.

MASI VINCENZO, *Economia aziendale*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 5, maggio 1934.

MASI VINCENZO, *La vecchia e la nuova ragioneria*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 5, maggio 1939.

MASI VINCENZO, *Se la Ragioneria sia matura o immatura per darne una definizione*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 10-11, ottobre-novembre, 1940.

MASI VINCENZO, *La Ragioneria italiana ad un ventennio dalla morte di Fabio Besta*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 3-4, marzo-aprile 1943.

MASI VINCENZO (relatore), *In difesa della Ragioneria (Memoria presentata al Ministro della Educazione Nazionale dalla Reale Accademia dei Ragionieri, di Bologna)*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 5-6-7, maggio-giugno-luglio 1943.

SPINEDI SABINO, *Risposta*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 9, settembre 1931.

TRESTELLE (D'ALVISE PIETRO), *Per far sorgere l'economia aziendale basta cambiare un no-me?*, in “Rivista Italiana di Ragioneria”, n. 12, dicembre 1940.